



Universidad  
**Externado**  
de Colombia

**Diego Leonardo Chisco Landazábal**

**Impuesto de Renta Instituciones de Educación Superior: Impacto Fiscal,  
con Ocasión de la Ley 1819 de 2016**

**Maestría en Derecho del Estado con Énfasis en Derecho Tributario**

**Bogotá, Colombia 2018**

**Universidad Externado de Colombia**

**Facultad de Derecho**

**Maestría en Derecho del Estado con Énfasis en Derecho Tributario**

<b>Rector:</b>	<b>Juan Carlos Henao</b>
<b>Secretaria General:</b>	<b>Martha Hinestroza</b>
<b>Director Departamento de Derecho Fiscal:</b>	<b>Olga Lucía González Parra</b>
<b>Director de tesis:</b>	<b>Julio Roberto Piza Rodriguez</b>
<b>Presidente de tesis:</b>	<b>Roberto Insignares Gómez</b>
<b>Jurados de tesis:</b>	<b>Cesar Sánchez</b>
	<b>Jose Manuel Castro Arango</b>

## Tabla de contenido

1.	Resumen .....	7
2.	Justificación .....	10
CAPITULO PRIMERO .....		12
3.	Delimitación del problema.....	12
4.	Antecedentes.....	13
4.1.	Según su naturaleza jurídica .....	16
4.2.	Según su carácter académico .....	16
5.	Objetivos.....	18
5.1.	Objetivo general .....	18
5.2.	Objetivos específicos.....	18
6.	Marco legal .....	20
6.1.	Marco constitucional de entidades sin ánimo de lucro: .....	20
6.2.	Marco legal de las Instituciones de Educación Superior .....	20
6.3.	Marco tributario de las Instituciones de Educación Superior .....	21
7.	Generalidades del régimen tributario especial.....	24
7.1.	Definiciones .....	25

7.2.	Clasificación de las entidades del régimen tributario especial.....	26
7.3.	Aspectos de control .....	29
CAPITULO SEGUNDO.....		33
8.	Consideraciones generales .....	33
9.	Registro web.....	42
10.	Memoria económica.....	44
10.1.	Contenido de la memoria económica .....	45
11.	Determinación del beneficio neto o excedente .....	54
12.	Egresos de las Instituciones de Educación Superior .....	61
12.1.	Deducibilidad de gastos no legalizados.....	65
13.	Remuneración de cargos directivos, gerenciales y de control .....	76
CONCLUSIONES .....		80
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....		90

## **Índice de tablas**

Tabla 1.	Principales instituciones de educación superior - 2015.....	17
Tabla 2.	Clasificación de las entidades sin ánimo de lucro.....	26
Tabla 3.	Controles anti evasión y elusión fiscal .....	30
Tabla 4.	Instituciones de educación superior que presentaron la solicitud de permanencia para el año 2017 .....	34
Tabla 5.	Análisis de la solicitud de permanencia con base en el nivel educativo	38
Tabla 6.	Memoria económica según carácter académico .....	44
Tabla 7.	Contenido de la memoria económica para las instituciones tecnológicas .....	45
Tabla 8.	Contenido de la memoria económica para las instituciones universitarias / escuelas tecnológicas .....	47
Tabla 9.	Contenido de la memoria económica para las universidades .....	49
Tabla 10.	Acta del máximo órgano que informa la reinversión del beneficio neto	59
Tabla 11.	Remuneración de los cargos directivos, gerenciales y de control de las Instituciones de Educación Superior en Colombia .....	77

## Índice de gráficas

Gráfica 1. Instituciones Técnicas Profesionales que presentaron la solicitud de permanencia al régimen tributario especial.....	35
Gráfica 2. Instituciones Tecnológicas que presentaron la solicitud de permanencia al régimen tributario especial .....	36
Gráfica 3. Instituciones Universitarias que presentaron la solicitud de permanencia al régimen tributario especial .....	36
Gráfica 4. Universidades que presentaron la solicitud de permanencia al régimen tributario especial .....	37
Gráfica 5. Instituciones de educación superior que presentaron la solicitud de permanencia de acuerdo con su nivel académico .....	39
Gráfica 6. Contenido de la memoria económica: Valor y detalle del beneficio neto año gravable 2017 .....	51
Gráfica 7. Beneficio neto o excedente de las IES según el carácter académico ...	58
Gráfica 8. Análisis de egresos improcedentes de las Instituciones de Educación Superior en el año gravable 2018 .....	64
Gráfica 9. Análisis de los egresos improcedentes de las Instituciones Tecnológicas del año gravable 2018.....	72
Gráfica 10. Análisis de los egresos improcedentes de las Instituciones Universitarias del año gravable 2018 .....	73
Gráfica 11. Análisis de los egresos improcedentes de las Universidades del año gravable 2018 en Colombia .....	74

## **1. Resumen**

Este trabajo consta de un estudio de caso de diferentes Instituciones de Educación Superior (IES) en Colombia. Aquí se analiza y evalúa el impacto de la reforma tributaria 1819 de 2016 en las decisiones administrativas, financieras y económicas de estas entidades denominadas sin ánimo de lucro. Además, se profundizará en los nuevos controles anti evasión y elusión fiscal introducidos en la reforma. De esta forma, se pretende establecer y determinar la eficiencia de dichos controles o, en otras palabras, revelar si en la práctica estas organizaciones sin fines de lucro cumplen con los requisitos formales y sustanciales del régimen y determinar qué sanciones y exclusiones impone la autoridad tributaria a las IES. También se evaluará qué actividades económicas adicionales desarrollan, si estas actividades se encuentran sujetas al impuesto sobre la renta y bajo qué circunstancias la administración tributaria objeta por considerarlas entidades de carácter no lucrativo.

Metodológicamente el primer capítulo abarca los conceptos constitucionales y legales, así como las regulaciones generales del régimen tributario especial. A este respecto se pretende contextualizar sobre la materia investigativa, precisando términos y situaciones particulares. Allí se abordan los aspectos tributarios generales del régimen tributario especial aplicable a las Instituciones de Educación Superior (IES) con respecto a: los requisitos y características para su permanencia, la calificación y actualización en cada periodo gravable fiscal y los beneficios tributarios en el impuesto de renta.

El Capítulo 2 comienza con la conceptualización de los términos abordados en el Capítulo 1, para dar inicio con la descripción detallada de cada uno de los aspectos tributarios del régimen tributario especial en las Instituciones de Educación Superior. Por ejemplo, se discuten los aspectos generales de las IES, las decisiones administrativas aprobadas por el órgano superior competente y sus bases contables y fiscales. Asimismo, se ilustran los escenarios con los resultados económicos obtenidos y se expone una comparación de estos, con el propósito de analizar el impacto y los cambios derivados de la reforma tributaria 1819 de 2016 en este tipo de entidades sin ánimo de lucro.

El estudio de caso de las Instituciones de Educación Superior se segmenta en dos (2) líneas de tiempo: antes de la reforma tributaria y después de la reforma 1819 de 2016.

Para ello, se analizarán las estadísticas del Estado a través del organismo de control y fiscalización, las cuales tendrán gran importancia para desarrollar la investigación. Esta metodología brindará información que pone en evidencia las actuaciones de cada una de las entidades del sector educativo.

Los criterios de selección de la información fueron: (i) actividades complementarias y su participación en la fuente de ingresos de las Instituciones de Educación Superior; (ii) las decisiones que se ejecutan para la planeación fiscal en entidades del sector educativo; y (iii) aplicación de la ley y decretos reglamentarios ESAL en el desarrollo de sus actividades operativas y económicas. El estudio de



caso ilustra las actuaciones de 54 Instituciones de Educación Superior y las dificultades que enfrenta la administración tributaria para mitigar los efectos de estas actuaciones en tiempo real y para fortalecer los controles.

## **2. Justificación**

Con ocasión de la Ley 1819 de 2016, las entidades sin ánimo de lucro fueron puestas bajo la lupa por el derecho tributario. Esto se debe principalmente a que algunas utilizaban figuras fachada para obtener beneficios tributarios. Sin embargo, algunos cambios introducidos en la norma podrían no ser los más adecuados y pertinentes para algunas organizaciones del sector no lucrativo, teniendo en cuenta la gran importancia de las funciones de servicio a la comunidad que ofrecen las Instituciones de Educación Superior (IES). Por tanto, es pertinente profundizar y analizar los impactos tributarios introducidos en la reforma para estas instituciones.

Por ello es fundamental abarcar todo lo concerniente a la utilización de los recursos de las Instituciones de Educación Superior, pues éstas fueron constituidas básicamente para ayudar al Estado desarrollando actividades de interés fundamental como por ejemplo: salud, recreación, educación, alimentación, seguridad social, entre otras.

Como es de conocimiento, la reforma tributaria trajo consigo diferentes cambios de criterio, reconocimiento y medición de algunos elementos del tributo que sin duda alguna eran necesarios para solucionar problemas de evasión, elusión y recaudo. Sin embargo, la gran cantidad de cambios en el estatuto genera inseguridad jurídica para aplicar dichas normas cambiantes.

Es necesario acudir a las fuentes del derecho colombiano para analizar el panorama del sector educativo y determinar la relación causa/efecto del desarrollo de sus actividades vs el impuesto de renta. Además, se deben considerar aspectos tributarios como el ingreso, egreso e inversiones para poder determinar la capacidad contributiva de las IES.

## **CAPITULO PRIMERO**

### **3. Delimitación del problema**

En Colombia, algunas organizaciones han logrado constituirse bajo una naturaleza presuntamente sin ánimo de lucro de acuerdo con los lineamientos del artículo 19 del estatuto tributario, el cual enuncia los tipos de contribuyentes que se pueden someter al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme el régimen tributario especial.

Sin embargo, los vacíos en la norma y la falta de control han hecho que algunas instituciones abusen de la norma tributaria y se aprovechen de las exenciones tributarias, utilizando figuras jurídicas que permiten eludir o disminuir la carga impositiva. Quizás la realidad económica sea distinta y su capacidad de pago permita contribuir al presupuesto nacional.

Con la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, el estado intervino a través de la reforma tributaria, en la cual se denotan impactos directos a las organizaciones que se encuentran registradas como entidades sin ánimo de lucro (ESAL), en especial atención, las Instituciones de Educación, buscando disminuir la evasión y obligando a cumplir con el objeto social para la cual fueron constituidas.

#### 4. Antecedentes

Los impuestos son tributos creados bajo análisis del estado y que obligan a los contribuyentes a pagar para poder solventarse, teniendo como premisa que estos pagos no tienen una contraprestación directa individual, sino que son para un beneficio general. Los impuestos permiten financiar al estado y le da herramientas para satisfacer las necesidades públicas y la inversión en pro de un estado en desarrollo.

De acuerdo con la constitución política de Colombia, numeral 9 artículo 95, “*Es deber de las personas y ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia e igualdad*”. Además, existen impuestos directos e indirectos. Por un lado, los impuestos directos son gravámenes establecidos por ley que recaen sobre la persona, bien sea natural o jurídica.

Por otro lado, los impuestos indirectos son gravámenes que recaen sobre la producción, la venta de bienes, la prestación de servicios, las importaciones y el consumo es aquel impuesto que debe pagar una persona por el consumo y/o utilización.

Las reformas tributarias dictan que son un esfuerzo del Gobierno Nacional para modernizar el sistema tributario, las cuales hacen una revisión de la estructura de los impuestos que pagan los contribuyentes y un control a la evasión. Colombia ha requerido 13 reformas tributarias con la finalidad de tener un equilibrio para las

finanzas públicas a corto y mediano plazo. Dentro de las reformas tributarias que se han realizado en el país, se han incluido mecanismos para mejorar el recaudo e intentar una igualdad en el tributo, lo cual en los diferentes sectores no ha sido muy bien recibido. Desde la reforma tributaria establecida mediante la Ley 863 de 2003, no se habían realizado cambios significativos a los contribuyentes del Régimen Tributario Especial, teniendo en cuenta que después de esta reforma hubo 6 reformas tributarias posteriores.

Ahora bien, la evolución normativa que han tenido las entidades sin ánimo de lucro en Colombia (corporaciones, asociaciones y fundaciones desde el punto de vista fiscal) y su importancia en el desarrollo de una nación más participativa y democrática se encuentra enmarcada desde la Constitución Política de 1991, en su artículo 1° donde se establece que [...] *Colombia es un Estado Social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.* [...].

Además, señala como fines esenciales del estado en su artículo 2° [...] *servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación* [...]. En ese orden de ideas, el estado asume compromisos con los ciudadanos entre los que se encuentran la educación

y, para dar cumplimiento, el estado debe ceder parte de sus funciones a entidades del sector privado y brindar el servicio a la comunidad.

Asimismo, el artículo 38 de la Constitución Política de Colombia recopila lo dicho en la antigua Constitución de 1886, [...] *Se garantiza el derecho de libre asociación para el desarrollo de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad.* Entre las cuales se encuentran las fundaciones, asociaciones, corporaciones, etc.

Posteriormente, la ley 489 de 1998 establece normas sobre la estructura y funcionamiento de las entidades del estado. Además, se facultó a dichas entidades para que se asociaran con entidades particulares con el propósito de cumplir con lo establecido en el artículo 2 de la C.P. También se concede la posibilidad de constituir fundaciones, asociaciones y corporaciones sin ánimo de lucro.

Las normas mencionadas con anterioridad ratifican la importancia que tienen las entidades sin ánimo de lucro para el desarrollo económico y social del país, y de qué forma el estado puede apoyarse.

Con respecto a la evolución normativa de las Instituciones de Educación Superior (IES), se clasifican según su carácter académico o según su naturaleza jurídica. Para definir su carácter académico deben cumplir con los requisitos y trámites para constituir una institución de nivel superior de acuerdo con la Ley 30 de 1992. La ley las define fundamentalmente en dos clases u orígenes: públicas o privadas.

#### **4.1. Según su naturaleza jurídica**

Las Instituciones de Educación Superior de origen privado deben organizarse como personas jurídicas de utilidad común, sin ánimo de lucro, organizadas como corporaciones, fundaciones o instituciones de economía solidaria. Estas últimas aún no han sido reglamentadas.

Las Instituciones de Educación Superior públicas o estatales se clasifican a su vez en establecimientos públicos y entes universitarios autónomos.

#### **4.2. Según su carácter académico**

De conformidad con los artículos 16 de la Ley 30 de 1992 y 213 de la Ley 115 de 1994, se indicará si se clasifican como (i) una institución técnica profesional; (ii) una institución tecnológica; (iii) una institución universitaria o escuela tecnológica; o (iv) una universidad.

La Tabla 1 muestra el número de Instituciones de Educación Superior activas con corte al año 2015 por sector y carácter académico, según el informe compendio estadístico de la Educación Superior Colombiana del Ministerio de Educación Nacional.



**Tabla 1. Principales instituciones de educación superior - 2015****INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR PRINCIPALES - 2015**

<b>Carácter</b>	<b>Ofi cial</b>	<b>No Oficial</b>	<b>Régim en Especi al</b>	<b>Total</b>
Universidad	31	50	1	82
Institución universitaria/Escuela tecnológica	16	92	1 2	120
Institución tecnológica	6	39	6	51
Institución técnica profesional	9	25		34
<b>Total general</b>	<b>62</b>	<b>206</b>	<b>1 9</b>	<b>287</b>

Fuente: SACES

Fecha de corte: Diciembre 2015

## **5. Objetivos**

### **5.1. Objetivo general**

Evaluar el impacto económico y tributario de las Instituciones de Educación Superior (IES) en el régimen tributario especial, teniendo en cuenta la reforma tributaria consagrada en la Ley 1819 de 2016 y sus decretos reglamentarios.

### **5.2. Objetivos específicos**

Los objetivos específicos de esta tesis son:

1. Determinar qué requisitos se incumplieron por parte de las Instituciones de Educación Superior en Colombia para actualizar la solicitud al régimen tributario especial.
2. Analizar la eficiencia de los controles establecidos por la reforma tributaria para evitar la evasión/elusión fiscal de las Instituciones de Educación Superior en Colombia.
3. Organizar y comparar los documentos del registro web enviado por las Instituciones de Educación Superior en Colombia para actualizar la solicitud al régimen tributario especial.
4. Determinar qué problemas tienen las Instituciones de Educación Superior (IES) para dar cumplimiento a los requisitos establecidos en la norma para permanecer, calificar o actualizarse en el régimen tributario especial.

5. Determinar si la reforma tributaria influye en el comportamiento y desarrollo de las actividades económicas y administrativas de las IES.
6. Analizar el origen de los ingresos y ejecución de los egresos de las Instituciones de Educación en Colombia en la determinación del impuesto sobre la renta para los contribuyentes del régimen tributario especial.

## **6. Marco legal**

### **6.1. Marco constitucional de entidades sin ánimo de lucro:**

El Artículo 2 de la Constitución Política de Colombia establece, de manera general, los fines esenciales del Estado Colombiano, entre los que se destacan el servicio a la comunidad, la promoción de la prosperidad y la garantía efectiva de los principios, derechos y deberes consagrados constitucionalmente.

El Artículo 366 de la Constitución Política de Colombia menciona que el bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población son finalidades sociales del estado.

En virtud de lo mencionado en la constitución, las entidades sin ánimo de lucro apoyan de manera funcional al estado para garantizar “el servicio a la comunidad y el bienestar general” en temas fundamentales como, por ejemplo, salud, educación, saneamiento ambiental, seguridad social, alimentación entre otras.

### **6.2. Marco legal de las Instituciones de Educación Superior**

En primer lugar, la Ley 30 de 1992 organiza el servicio público de la educación superior y establece los principios Y objetivos de la educación superior y define el concepto de Instituciones de Educación Superior y universidades. En su artículo 19 define [...] *Son universidades las reconocidas actualmente como tales y las instituciones que acrediten su desempeño con criterio de universalidad en las*

*siguientes actividades: la investigación científica o tecnológica; la formación académica en profesiones o disciplinas; y la producción, desarrollo y transmisión del conocimiento y de la cultura universal y nacional. [...].* Estas instituciones están igualmente facultadas para adelantar programas de formación en ocupaciones, profesiones o disciplinas, programas de especialización, maestrías, doctorados y post-doctorados, de conformidad con la presente ley.

En segundo lugar, la Ley 115 de 1994 señala las normas generales para regular el servicio público de la educación que cumple una función social acorde con las necesidades e intereses de las personas, de la familia y de la sociedad. Se fundamenta en los principios de la Constitución Política sobre el derecho a la educación que tiene toda persona, en las libertades de enseñanza, aprendizaje, investigación y cátedra y en su carácter de servicio público.

### **6.3. Marco tributario de las Instituciones de Educación Superior**

Desde hace un buen tiempo las entidades sin ánimo de lucro estaban sometidas al impuesto sobre la renta desde la ley 81 de 1960 en virtud del artículo 12, la cual constituye que [...] *Las corporaciones o asociaciones y las fundaciones están sometidas al impuesto sobre la renta, establecido para sociedades colectivas, pero sólo en el caso de que obtengan utilidades con fines de lucro. [...].* Posteriormente se emite un decreto 2053 de 1974 que reorganiza el impuesto sobre la renta para las entidades sin ánimo de lucro en su artículo 7, donde se establece que [...] *No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios:*

1. *La nación, los departamentos, las intendencias y comisarías, el Distrito Especial de Bogotá, los municipios y establecimientos públicos descentralizados.*
2. *La iglesia católica y otras iglesias cristianas de carácter universal; la sinagoga y, en general las iglesias reconocidas por el Estado.*
3. *Las corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro*
4. *Las instituciones de utilidad común, y*
5. *Las fundaciones de interés público y social. [...].*

Como se puede observar, esta modificación favoreció a las entidades sin ánimo de lucro ESAL cambiando el carácter contributivo a un régimen de no tributación.

Luego, la Ley 75 de 1986 en sus artículos 31 y 32 creó nuevos grupos de contribuyentes: [...] *Asociaciones o corporaciones, con excepción de los sindicatos, Instituciones de Educación Superior aprobadas por el ICFE [...]*, indicando que las instituciones que desarrollaran actividades relacionadas con educación, salud y cultura no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. Sin embargo, la corte constitucional lo declaró inexecutable, quedando nuevamente sujetas al impuesto sobre la renta.

Desde esa época hasta el año 2016 se expidieron múltiples normas y decretos que cambiaban el tratamiento tributario de las ESAL pero sin cambios sustanciales. En el año 2016 se añadieron conceptos y proporcionaron claridad para determinar el cálculo del beneficio neto o excedente. Al momento de que las ESAL devengaran gastos o costos, éstos deben cumplir con los requisitos establecidos en el estatuto tributario para ser considerados como egresos procedentes y de esta forma ser deducibles del impuesto sobre la renta. Además, se establecieron limitantes con el propósito de controlar la posible distribución indirecta de utilidades, por ejemplo: la remuneración que perciben los miembros de la gerencia y fundadores que ejerzan control no debe exceder del 30% del total de gastos de la entidad.

Por otra parte, se estableció que el beneficio neto o excedente se determina con la totalidad de los ingresos de cualquier naturaleza y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza que tengan relación de causalidad con la actividad meritoria. Además, el resultado estará exento siempre y cuando en el año siguiente en el cual se obtuvieron se destine a programas que desarrollen el objeto social. Para las Instituciones de Educación Superior, el objeto social o actividad meritoria corresponde a la educación entre otros requisitos establecidos en el decreto 2150 del 2017 que reglamenta el régimen tributario especial en el impuesto sobre la renta y complementarios.

## **7. Generalidades del régimen tributario especial**

En este apartado se mencionará de forma precisa y resumida las particularidades del régimen tributario especial para contextualizar al lector sobre los temas que se abordarán en el capítulo siguiente.

Es oportuno para los fundadores, asociados, revisores fiscales y contadores conocer el sistema tributario y sus diferentes regímenes en Colombia y determinar la aplicación de las leyes tributarias según su naturaleza jurídica, económica y social; algunos pertenecen al régimen ordinario y otros al régimen tributario especial para efectos del impuesto sobre la renta.

Al régimen Ordinario pertenece la generalidad de los contribuyentes, sociedades nacionales o extranjeras, comerciales, de hecho, industriales, de economía mixta, personas naturales, sucesiones ilíquidas, etc.

La tarifa del impuesto sobre la renta es la general establecida en el artículo 240 del E.T para personas jurídicas y el artículo 241 del ET para las personas naturales y extranjeras residentes y asignaciones y donaciones modales.

Al régimen tributario especial pertenecen todos los contribuyentes consagrados en el artículo 19 del E.T, el cual está conformado principalmente por todas las asociaciones, fundaciones, corporaciones y entidades del sector solidario. Tales entidades están constituidas como las entidades sin ánimo de lucro que



cumplan con todos los requisitos señalados en el decreto único reglamentario DUR 1625 de 2016 y demás normas que modifiquen para tal fin.

La tarifa del impuesto sobre la renta será del 20% sobre el beneficio neto o excedente y podrá ser exento si cumple con ciertos requisitos establecidos en la norma tributaria y que serán objeto de análisis en el presente documento investigativo.

### **7.1. Definiciones**

De acuerdo con el decreto reglamentario 2150 del 2017 que reglamenta las donaciones de que trata el artículo 257 del E.T. y el régimen tributario especial en el impuesto sobre la renta y complementario, en su artículo 1.2.1.5.1.1. establece las siguientes definiciones:

“Permanencia: Corresponde al proceso que deben adelantar, por una única vez, las entidades a las que se refieren los párrafos transitorios 1 y 2 del artículo 19 del Estatuto Tributario.”

Calificación: Corresponde al proceso que deben adelantar las entidades sin ánimo de lucro de que trata el inciso 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario, que aspiran a ser entidades contribuyentes del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario y las entidades que fueron excluidas o renunciaron al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario, y quieren optar nuevamente para pertenecer a este régimen.

Actualización: Corresponde al: proceso obligatorio posterior. a la calificación o permanencia que deben adelantar de forma anual aquellos contribuyentes de que trata esta sección, que deciden mantenerse dentro del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario.”

Ahora bien, teniendo claridad sobre los términos señalados en el texto transcrito, se procede a contextualizar sobre los cambios introducidos en el régimen tributario especial con énfasis en las Instituciones de Educación Superior.

7.2. Clasificación de las entidades del régimen tributario especial

Teniendo en cuenta los cambios introducidos en la ley 1819 del 2016, los contribuyentes se categorizan en contribuyentes y no contribuyentes del impuesto sobre la renta. Es importante distinguir la clasificación para determinar las obligaciones formales y sustanciales que se derivan. Por ejemplo, la siguiente tabla muestra algunas de las modificaciones derivadas de la reforma tributaria.

Tabla 2. Clasificación de las entidades sin ánimo de lucro

Art. E.T	Reforma	Antes	Art. E.T
22	Entidades no Contribuyentes y no declarantes	Entidades que no son contribuyentes	598
23	Entidades no contribuyentes declarantes de Ingresos y Patrimonio	Otras Entidades que no son contribuyentes	
RTE 19	Contribuyentes del R.T.E	Contribuyentes del R.T.E.	
19-2	Tratamiento tributario de las Cajas de Compensación.	Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta	
RTE 19-4	Tributación sobre la renta de las Cooperativas	No existía	
19-5	Otros contribuyentes de renta y complementario - Propiedades Horizontales	No existía	

Fuente. Presentación Dr. Álvaro Sánchez Uribe.

Como se observa en la tabla anterior, la reforma tributaria modificó todo el régimen de las entidades sin fines de lucro. Este documento profundizará en las Instituciones de Educación Superior que se encuentran establecidas en el artículo 19 del E.T siendo contribuyentes del impuesto sobre la renta, antes consideradas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Las Instituciones de Educación Superior tienen como objeto social aquello que tiene relación con la prestación del servicio de educación superior, siendo considerada bajo la ley 1819 de 2016 como una actividad meritoria procedente para ser admitida al régimen tributario especial. Sin embargo, desarrollar la actividad meritoria de la educación no es suficiente para ser admitida, calificada y permanecer en dicho régimen.

Estos requisitos adicionales serán abordados con mayor detalle en el capítulo siguiente, algunos de estos son: el registro web, presentar una memoria económica, presentar una documentación general (los estados financieros, copia de escritura pública o acta de constitución, certificado de existencia y representación legal, copia de acta de máximo órgano donde se autorice al representante legal para que solicite la solicitud de calificación, actualización o permanencia en el régimen, copia de los estatutos donde se indique el objeto social entre otros requisitos, certificación del representante legal de antecedentes judiciales, y declaración de caducidad de contratos estatales, monto y destino de la reinversión del beneficio neto o excedente neto, entre muchos otros documentos) que permita verificar a la administración

tributaria la realidad económica, la finalidad para la cual fueron constituidas y la función social de las Instituciones de Educación Superior.

Una vez enviada la información a la administración tributaria DIAN dentro de los 3 primeros meses del año, esa condición será avalada o rechazada posteriormente, independientemente de que se trate de la solicitud de permanencia, actualización o calificación al régimen tributario especial.

El proceso de calificación lo deben adelantar las Instituciones de Educación Superior y las demás entidades que se encuentran contempladas en el artículo 19 del estatuto tributario que fueron creadas a partir del año 2017, o que fueron expulsadas por las causales contempladas en el artículo 364-1, 364-2, 364-3 del E.T y DUR artículo 1.2.1.5.1.44 y 1.2.1.5.1.45. Es importante mencionar que las entidades una vez expulsadas pueden solicitar nuevamente la calificación a partir del año gravable siguiente a la expulsión del régimen, gracias a la modificación introducida por la ley 1943 de 2018.

El proceso de actualización se debe realizar todos los años, presentado por aquellas entidades que pertenecen al régimen tributario especial y que deseen continuar en dicho régimen. El proceso consta de varias etapas. La primera es adjuntar toda la documentación en la página web de la DIAN y simultáneamente cargarla en la página web propia de la entidad. Una vez se presente la solicitud en debida forma dentro del término de los 3 primeros meses del año, en la etapa 2 la DIAN tiene un plazo de 5 días hábiles contados a partir de la fecha de presentación

de la solicitud para publicar la información enviada por las ESAL. Dicha información será de carácter público para que la sociedad civil pueda realizar comentarios acerca de la ESAL por un tiempo de publicación de 10 días calendario. En la etapa 3, la DIAN enviará en un término de 3 días hábiles los comentarios a la ESAL para que responda y argumente sus respuestas con un plazo máximo de 30 días calendario. En la etapa 4, la DIAN ratifica la actualización del régimen o determina la exclusión si hay lugar a ello. En tal caso la ESAL podrá presentar recurso de reposición y apelación, y la DIAN podrá confirmar o revocar la exclusión.

El proceso de exclusión se da cuando la administración tributaria, producto de sus procesos de fiscalización, concluye que la ESAL del régimen tributario especial incumplió por las causales señaladas en el artículo 364-1, 364-2, 364-3 del E.T y DUR artículo 1.2.1.5.1.44 y 1.2.1.5.1.45, verbigracia distribución indirecta de excedentes, abuso del régimen, sancionados con la declaración de caducidad de un contrato celebrado con una entidad pública, cuando no presenten la información completa y oportuna del registro web, entre otros aspectos.

### **7.3. Aspectos de control**

Como lo expuso la comisión de expertos en su informe final en la exposición de motivos del proyecto de ley para la reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la elusión y evasión fiscal. En Colombia los índices de elusión y evasión son bastante altos, esto por el abuso que se presenta en la práctica por algunas entidades que buscan el mejor método para distribuir

utilidades libres de impuestos. De manera concisa, la Tabla 3 plasma algunos controles impuestos en la reforma tributaria del año 2016.

**Tabla 3. Controles anti evasión y elusión fiscal**

<p>Renta por comparación patrimonial</p> <p>Artículo (358-1 E.T)</p>	<p>Cuando el beneficio neto sea mayor a la comparación entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que corresponda a una causa justificativa.</p>
<p>Adquisición de bienes y servicios con vinculados</p> <p>Artículo (1.2.1.5.1.38 DUR)</p>	<p>Pagos a vinculados según el artículo 260-1 y 450 E.T. con respecto a:</p> <p>El valor debe ser adquirido a precio comercial promedio.</p> <p>Por cualquier concepto y/o forma de pago</p> <p>Hasta 4° consanguinidad, afinidad o único civil o entidades jurídicas (posea 30% de la participación o control).</p>

<p>Cláusula general anti abuso</p> <p>Artículo 364-1 y 364-2 del E.T.</p>	<p>Actos o circunstancias que constituyen abuso en el régimen tributario especial, entre los que se destacan:</p> <p>Pactos simulados que encubran un negocio distinto a aquel que debería ser.</p> <p>Contratos suscritos bajo cualquier modalidad que presenten carácter defraudatorio para efectos tributarios.</p> <p>Se simule una donación recibida y que retribuya al donante como una contraprestación por la supuesta donación.</p>
<p>Registro de contratos</p> <p>Artículo (1.2.1.5.1.40 DUR)</p>	<p>Los contratos deben constatar por escrito, registrarlos ante la DIAN, en caso contrario, se desconocen como costos o gastos y se consideran egresos no procedentes sujetos a impuesto sobre la renta a la tarifa del 20%.</p>

Fuente: Régimen tributario especial para las entidades sin ánimo de lucro bajo el nuevo contexto fiscal. Bogotá: Nueva Legislación SAS.

No obstante, el control establecido para registrar los contratos ante la administración tributaria no se lleva a la práctica puesto que los servicios informáticos no han sido habilitados hasta la fecha. Esto no quiere decir que las

entidades del régimen tributario especial no cuenten con los contratos de forma escrita, puesto que serán tenidos en cuenta en un proceso de fiscalización.



## CAPITULO SEGUNDO

### 8. Consideraciones generales

Con entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, a partir del 1 de enero de 2017 las Instituciones de Educación Superior calificaron automáticamente en el régimen tributario especial. Así lo establece el párrafo transitorio segundo del artículo 19 E.T: *“Las entidades que a 31 de diciembre de 2016 se encuentren legalmente constituidas y determinadas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y que a partir del 1 de enero de 2017 son determinadas como contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios que pueden solicitar su calificación al Régimen Tributario Especial, se entenderán automáticamente admitidas y calificadas dentro del mismo. Para su permanencia deberán cumplir con el procedimiento establecido en el presente Estatuto y en el decreto reglamentario que para tal efecto expida el Gobierno Nacional”*.

Sin embargo, aquellas Instituciones de Educación Superior que deseen continuar en el régimen tributario especial para el año gravable 2017 debían cumplir con todos y cada uno de los requisitos, condiciones y procedimientos que exige la ley para permanecer en el régimen tributario especial (RTE) del impuesto sobre la renta y complementarios contenidos en el título VI del libro primero del estatuto tributario (Art. 356 al 364-6) y decretos reglamentarios.

De acuerdo con la información suministrada por el Ministerio de Educación Nacional, en el sector privado se encontraban aprobadas 216 Instituciones de educación Superior en Colombia con corte a 31 de diciembre del año 2016, que fueron admitidas de forma automática en el RTE para el año gravable 2016 y que podían presentar el proceso de permanencia para el año gravable 2017 que tuvo vigencia hasta el pasado 21 de mayo de 2018.

Teniendo en cuenta la lista de entidades sin ánimo de lucro que presentaron el proceso de permanencia al régimen tributario especial publicado en la página de la DIAN, la Tabla 4 muestra en términos numéricos la siguiente información con respecto a las Instituciones de Educación Superior.

**Tabla 4. Instituciones de educación superior que presentaron la solicitud de permanencia para el año 2017**

SECTOR PRIVADO			
CARÁCTER ACADÉMICO	SOLICITUD DE PERMANENCIA AÑO GRAVABLE 2017		TOTAL
	SI	NO	
Institución Técnica Profesional	12	8	20
Institución Tecnológica	31	6	37
Institución Universitaria / Escuela Tecnológica	92	12	104
Universidad	53	2	55
<b>TOTAL INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR EN COLOMBIA</b>	<b>188</b>	<b>28</b>	<b>216</b>
<b>PARTICIPACIÓN (%)</b>	<b>87%</b>	<b>13%</b>	<b>100%</b>

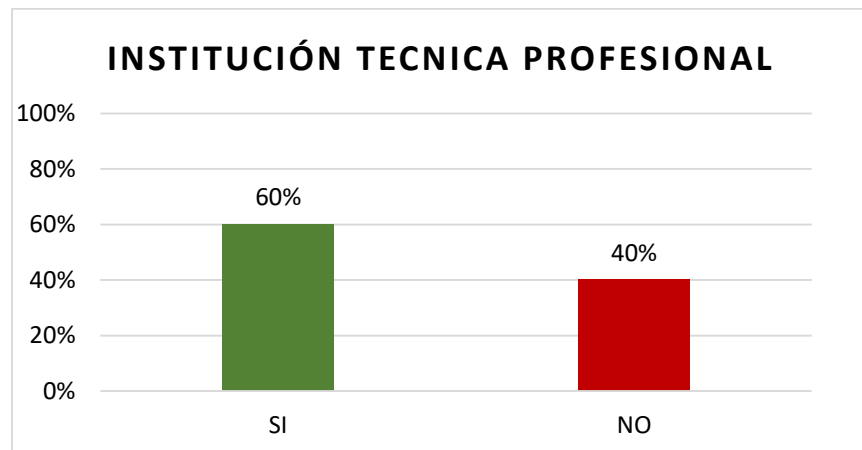
*Fuente: Elaboración propia*

De acuerdo con la información publicada por la DIAN en la Tabla 4, se observa en términos generales que ciento ochenta y ocho (188) de las doscientas dieciséis

(216) Instituciones de Educación Superior (IES) presentaron la solicitud de permanencia al régimen tributario especial.

Sin embargo, es importante realizar el análisis de acuerdo con su carácter académico. Por lo tanto, los siguientes gráficos ilustran lo siguiente:

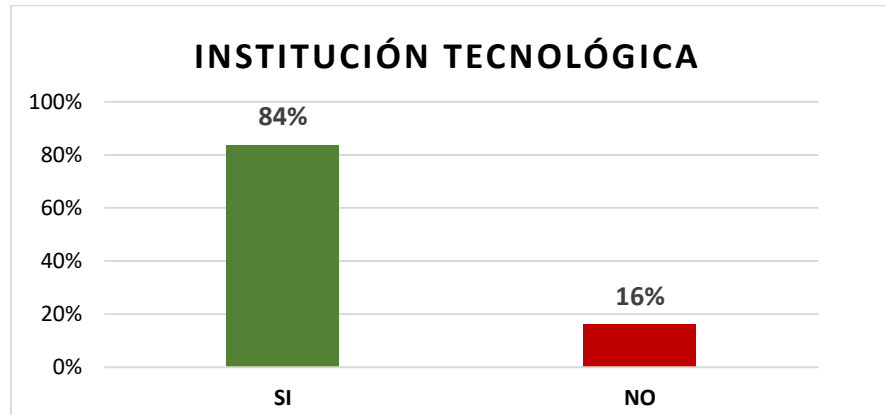
**Gráfica 1. Instituciones Técnicas Profesionales que presentaron la solicitud de permanencia al régimen tributario especial**



*Fuente: Elaboración propia*

Con respecto a las Instituciones Técnicas Profesionales, el sesenta por ciento (60%) presentó la solicitud de permanencia al régimen tributario especial para el año gravable 2017, mientras que el cuarenta por ciento (40%) no lo hizo.

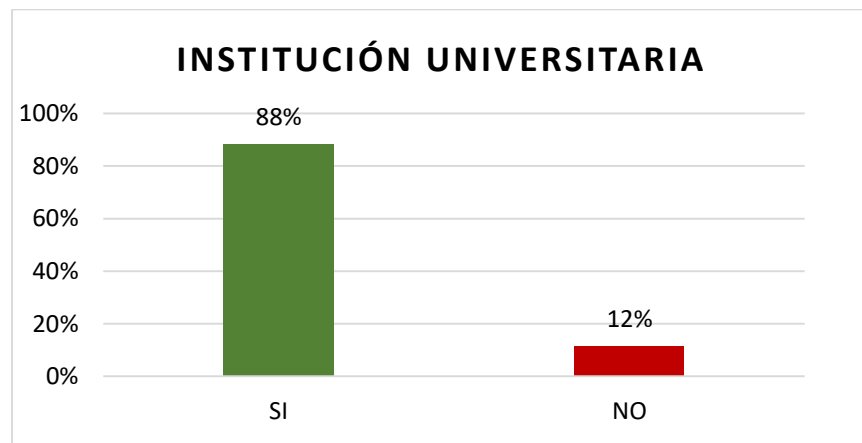
**Gráfica 2. Instituciones Tecnológicas que presentaron la solicitud de permanencia al régimen tributario especial**



*Fuente: Elaboración propia*

Con respecto a las Instituciones Tecnológicas, el ochenta y cuatro por ciento (84%) presentó la solicitud de permanencia al régimen tributario especial para el año gravable 2017, mientras que el dieciséis por ciento (16%) no lo hizo.

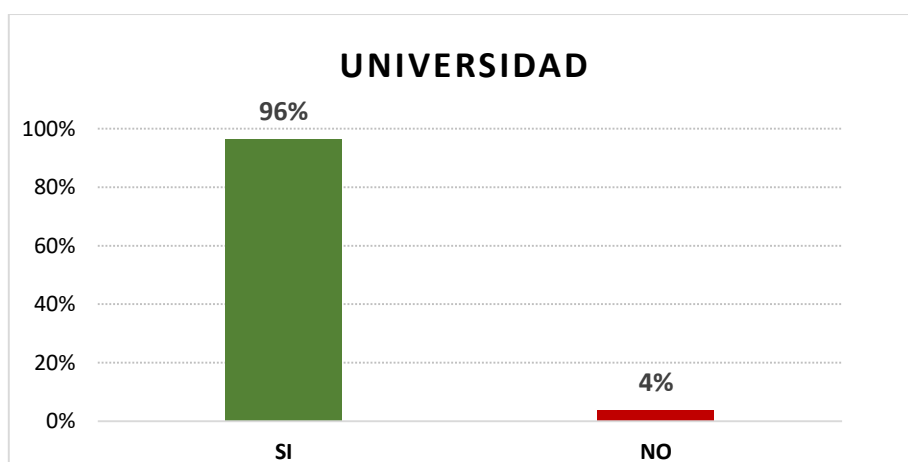
**Gráfica 3. Instituciones Universitarias que presentaron la solicitud de permanencia al régimen tributario especial**



*Fuente: Elaboración propia*

Con respecto a las Instituciones Universitarias, el ochenta y ocho por ciento (88%) presentó la solicitud de permanencia al régimen tributario especial para el año gravable 2017, mientras que el doce por ciento (12%) no lo hizo.

**Gráfica 4. Universidades que presentaron la solicitud de permanencia al régimen tributario especial**



*Fuente: Elaboración propia*

Por último, con respecto a las Universidades, el noventa y seis por ciento (96%) presentó la solicitud de permanencia al régimen tributario especial para el año gravable 2017, mientras que el cuatro por ciento (4%) no lo hizo.

De lo anterior se observa que las Universidades son las Instituciones de Educación superior que más aceptación y compromiso tienen frente al régimen tributario especial, y que sin lugar a duda serán objeto de análisis del presente documento.

Adicionalmente, es importante realizar el análisis desde la perspectiva del nivel educativo como se observa en la siguiente tabla.

**Tabla 5. Análisis de la solicitud de permanencia con base en el nivel educativo**

**SECTOR PRIVADO**

Instituciones de Educación superior ¿Acreditada Alta Calidad?	Solicitud de permanencia año gravable 2017		TOTAL INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR
	SI	NO	
NO	159	27	186
SI	29	1	30
<b>TOTAL</b>	<b>188</b>	<b>28</b>	<b>216</b>

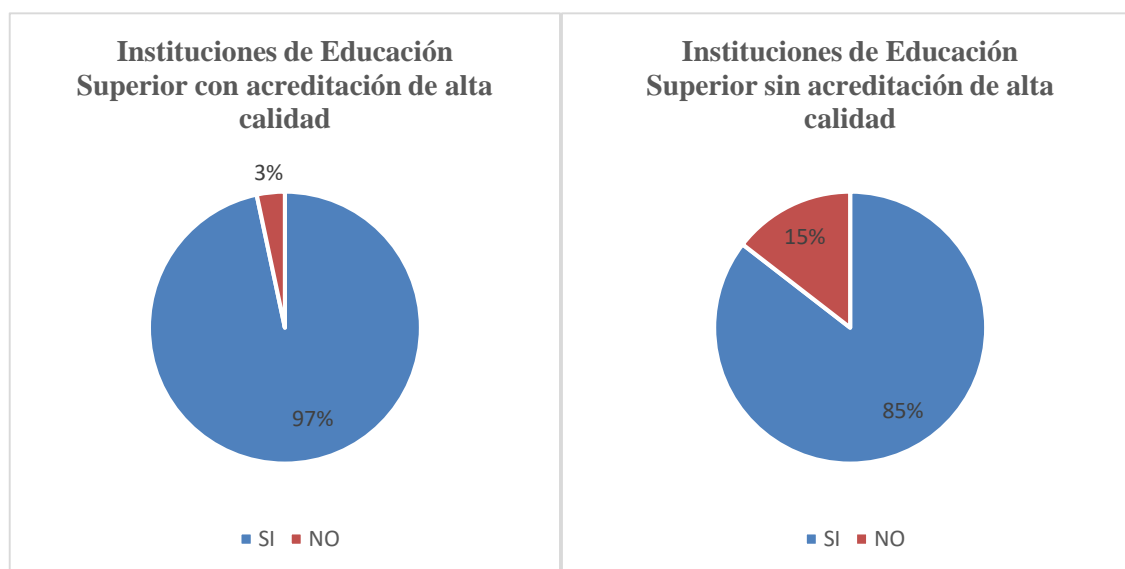
  

Instituciones de Educación Superior sin acreditación de alta calidad	85%	15%	100%
Instituciones de Educación Superior con acreditación de alta calidad	97%	3%	100%

*Fuente: Elaboración propia*

Se puede observar que tan solo 30 Instituciones de Educación Superior del sector privado cuentan con la acreditación de alta calidad por el Ministerio de Educación Nacional, es decir, alrededor del 14%. Además, se resalta que el 97% de las IES que cuentan con dicha calidad presentó la solicitud de permanencia al Régimen Tributario Especial. Por otro lado, ciento ochenta y seis (186) de las Instituciones de Educación Superior no cuentan con la acreditación de alta calidad; en términos porcentuales esto equivale al 86% del total de (IES) privadas en Colombia. También se debe tener en cuenta que 159 de éstas presentaron la solicitud de permanencia al RTE, es decir, en términos porcentuales el 85% como se ilustra en los siguientes gráficos.

**Gráfica 5. Instituciones de educación superior que presentaron la solicitud de permanencia de acuerdo con su nivel académico**



*Fuente: Elaboración propia*

Ahora bien, teniendo en cuenta que 188 Instituciones de Educación Superior adelantaron el proceso de permanencia al régimen tributario especial, para el año gravable 2017 a estas les corresponde realizar la solicitud de actualización cada año al régimen tributario especial para continuar en dicho régimen. Como lo establece la ley, los contribuyentes que opten por continuar en el RTE del impuesto sobre la renta y complementario deberán enviar la información del registro web establecido en el artículo 1.2.1.5.1.3 del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria DUR No. 1625 de 2016. Además, tal como lo establece el artículo 1.2.1.5.1.9 del mencionado decreto, en el proceso de actualización deberán adjuntar la información de la copia de los estatutos de la entidad y la certificación suscrita por el representante legal (numerales 4 y 5 del artículo 1.2.1.5.1.8 del DUR),

siempre y cuando exista algún cambio frente a la información reportada en el momento de realizar el proceso de calificación o permanencia. Adicionalmente, antes de presentar el proceso de actualización del registro web las Instituciones de Educación Superior deben tener en cuenta los siguientes pasos como lo indica la DIAN en su página web:

1. Verificar la información en el Registro Único Tributario – RUT
2. Verificar la documentación requerida para presentar proceso de actualización del registro web en el RTE
3. Enviar la Información de acuerdo con los parámetros establecidos en el prevalidador de la DIAN de los formatos 2530 Información Fundadores; 2531 Información de personas que ejercen cargos gerenciales, directivos o de control; 2532 Información donaciones y; 2533 Información asignaciones permanentes. Siempre y cuando hayan surgido cambios con respecto al año inmediatamente anterior.
4. Radicar a través de la página de la DIAN el proceso de actualización del registro web, diligenciando el formato 5245 Solicitud régimen tributario especial y adjuntando los documentos de soporte. Finalmente deben firmar y presentar la solicitud.
5. Dar respuesta a los comentarios recibidos de la sociedad civil, cuando hay lugar a ello en los términos establecidos para tal fin.

El proyecto de investigación utiliza como fuente de información la documentación enviada por 54 Instituciones de Educación Superior del sector



privado en Colombia a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), que solicitaron la actualización al régimen tributario especial. Información que fue descargada en la página web de la (DIAN). Por lo anterior, se elaboró un cuadro comparativo que permitirá evaluar de forma independiente los aspectos cuantitativos y cualitativos, los controles anti evasión, asuntos sustanciales, entre otros aspectos que reflejan la situación actual de las Instituciones de Educación Superior frente al impuesto sobre la renta y complementarios.

## 9. Registro web

Aparte de registrarse ante la DIAN como entidades sin ánimo de lucro, las Instituciones de Educación Superior que deseen mantenerse en el régimen tributario especial tienen que actualizar anualmente la información financiera y hacerla pública en sus sitios web, o en caso contrario perderían los beneficios tributarios.

El pasado 29 de marzo de 2019 venció el plazo para que las Instituciones de Educación Superior entregaran la información a la DIAN y la publicaran en sus páginas web simultáneamente. Sin embargo, el Observatorio de la Universidad Colombiana recibió un comunicado de la DIAN el día 20 de mayo de 2019 mencionando que *“cerca del 20 % de éstas no reportan esta actualización de ley, sólo tienen información del periodo fiscal 2017 y no del 2018, y no la publican en sus páginas web”*.

Es evidente que algunas IES literalmente utilizan diferentes prácticas como por ejemplo publicar la información con links ocultos dentro de la web para que sea muy difícil el acceso público, ya que es información que solo se comunica a la DIAN.

Por ende, violan el principio de las entidades sin ánimo de lucro que pertenecen al régimen tributario especial por ser consideradas de carácter público, con información transparente y de libre acceso. En consecuencia, se espera que la DIAN ejerza la autonomía y potestad tributaria para excluirlas y categorizarlas en el

régimen ordinario para efectos del impuesto sobre la renta; esto implica entre otras cosas tributar sobre su renta líquida fiscal a una tarifa general.

El registro web, de acuerdo con la norma tributaria, es un requisito de obligatorio cumplimiento que se construye con base en la información suministrada por los contribuyentes, con el propósito de dar transparencia al proceso de calificación, permanencia y actualización en el régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y complementario, y para que de esta forma la sociedad civil se pronuncie sobre las buenas o malas prácticas que tienen estas entidades.

De acuerdo con lo establecido en el inciso segundo del artículo 7° de la Resolución 0019 del 28 de marzo de 2018, el sitio web que utilice la entidad sin ánimo de lucro deberá corresponder a *“un espacio virtual en internet, que cualquier persona pueda acceder como mínimo a la información que establece los parágrafos 2 y 4 del artículo 364-5 del Estatuto Tributario y los artículos 1.2.1.5.1.3. y 1.2.1.5.1.4. del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria y esta resolución”*.

Una vez organizada la información del registro web de las 54 Instituciones de Educación Superior, se realiza el análisis por cada obligación formal, de la siguiente manera:

## 10. Memoria económica

Las Instituciones de Educación Superior que hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos anuales de cualquier naturaleza de carácter fiscal, superiores a ciento sesenta mil (160.000) UVT (que para el año gravable 2018 equivale a \$ 5.304.960.000 pesos), están obligadas a presentar anualmente la memoria económica de la cual trata el artículo 356-3 del Estatuto Tributario Nacional, dentro del plazo establecido en el artículo 1.2.1.5.1.16. del DUR No. 1625 de 2016, a través del servicio informático electrónico que estableció la DIAN. A continuación, la Tabla 6 recopila información de 54 Instituciones de Educación Superior.

**Tabla 6. Memoria económica según carácter académico**

Año gravable 2018			
N° (IES)	CARÁCTER ACADEMICO	Memoria Economica	
		SI	NO
8	Institución Tecnológica	25%	75%
25	Institución Universitaria / Escuela Tecnológica	72%	28%
21	Universidad	90%	10%
54	Total Instituciones de Educación Superior	72%	28%

*Fuente: Elaboración propia*

De acuerdo con la Tabla 6, treinta y nueve (39) Instituciones de educación Superior de las cincuenta y cuatro (54) analizadas, es decir, el setenta y dos por ciento (72%) obtuvieron ingresos brutos fiscales superiores a 160.000 UVTS en el año gravable 2018 y por lo tanto estaban en la obligación de reportar la memoria económica. Además, el cien por ciento (100%) de estas IES en primera instancia

cumplieron enviado un archivo con el contenido de la memoria económica. Sin embargo, es necesario revisar cada punto del contenido de la Memoria Económica que permite identificar aspectos como por ejemplo: (i) identificación de la fuente de ingresos, (ii) valor y detalle de la destinación del beneficio neto o excedente del año gravable anterior, (iii) asignaciones permanentes en curso y otros aspectos que le permiten a la administración tributaria comprobar que las Instituciones de Educación Superior desarrollaron de forma adecuada las actividades meritorias en concordancia de su objeto social, con el fin de verificar que no existe distribución indirecta de excedentes, entre muchas otras cosas.

### 10.1. Contenido de la memoria económica

**Tabla 7. Contenido de la memoria económica para las instituciones tecnológicas**

Contenido memoria economica	Instituciones Tecnológicas		
	SI	NO	Valor indicador
1. Año Gravable que se informa	2	0	100%
2. Razon Social	2	0	100%
3. Donaciones efectuadas	1	1	50%
4. Información Subvenciones recibidas	2	0	100%
5. Identificación de la fuente de Ingresos	2	0	100%
6. Valor y detalle Beneficio Neto año gravable anterior	0	2	0%
7. Asignaciones permanentes en curso	1	1	50%
8. Inversiones vigentes y las liquidadas	0	2	0%
9. Actualización plataforma de transferencia	0	2	0%

*Fuente: Elaboración propia*

La memoria económica contiene 9 aspectos como se observa en las Tablas 7, 8 y 9. En la Tabla 7 se evidencia la información reportada por dos (2) Instituciones

Tecnológicas y se observa que ninguna cumplió a cabalidad con el contenido de la Memoria Económica. Además, es indudable que la administración tributaria no puede verificar el porcentaje de ejecución de los beneficios netos del periodo gravable anterior. También es importante mencionar que de acuerdo con la información financiera, las Instituciones Tecnológicas obtuvieron utilidad contable en los últimos dos (2) años, de manera que gozan de capacidad contributiva. Además, de acuerdo con el decreto reglamentario 2150 del régimen tributario, artículo 1.2.1.5.1.36, numeral 2 que establece que *“La parte del beneficio neto o excedente que no se destine directa o indirectamente en el año siguiente en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria en virtud de la cual la entidad fue calificada”*, estarán gravados a la tarifa del 20% para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

Con respecto al origen de sus ingresos, se evidenció que obtuvieron ingresos totales por un valor de \$ 22.405.469 (miles de pesos) de los cuales \$ 22.282.308 (miles de pesos) corresponden a ingresos derivados de la actividad meritoria “EDUCACIÓN”. De acuerdo con la información reportada en la memoria económica, eso representa en términos porcentuales más del 99% sobre el total de los ingresos; cifras que fueron verificadas con los estados financieros de cada Institución Tecnológica.

**Tabla 8. Contenido de la memoria económica para las instituciones universitarias / escuelas tecnológicas**

Contenido memoria economica	Institución Universitaria / Escuela Tecnológica		
	SI	NO	Valor indicador
1. Año Gravable que se informa	18	0	100%
2. Razon Social	18	0	100%
3. Donaciones efectuadas	18	0	100%
4. Información Subvenciones recibidas	17	1	94%
5. Identificación de la fuente de Ingresos	14	4	78%
6. Valor y detalle del beneficio neto año gravable anterior	6	12	33%
7. Asignaciones permanentes en curso	15	3	83%
8. Inversiones vigentes y las liquidadas	11	7	61%
9. Actualización plataforma de transferencia	6	12	33%

*Fuente: Elaboración propia*

Como se observa en la Tabla 8, se evaluaron 18 Instituciones Universitarias / Escuelas Tecnológicas y se halló que el 78% informaron acerca del origen de sus ingresos. Como resultado, el valor total de sus ingresos es de \$ 1.003.175.091 (miles de pesos), entre los que se encuentran las actividades meritorias relacionadas con la educación por un valor total de \$ 953.691.630 (miles de pesos), por ejemplo, (matriculas pregrado, posgrado, educación continuada, diplomados, cursos de profundización). Es decir, representa aproximadamente el 95% sobre los ingresos totales y el 5% restante está compuesto por otros ingresos (por ejemplo, financieros, donaciones, reintegro de incapacidades, recuperaciones de cuentas por cobrar etc.).

Con respecto al valor y detalle de la destinación del beneficio neto del año gravable anterior, entendiendo que corresponde a la información de las IES para la

solicitud de permanencia al RTE, debía corresponder al año gravable 2017 y tan solo el 33% de las Instituciones Universitarias / Escuelas Tecnológicas informaron de forma adecuada, puesto que el 67% de las Instituciones Universitarias / Escuelas Tecnológicas suministraron información que corresponde al año gravable 2018. Se destaca que las IES que informaron la destinación del beneficio neto del año gravable 2017 se ejecutó en su totalidad en el año 2018, en concordancia con el acta de reunión del máximo órgano que indicaban el valor y plazo. Al mismo tiempo, se observa que la destinación y/o ejecución de los excedentes concierne a los siguientes conceptos (plataformas tecnológicas y de laboratorio, soporte a la academia, inversión en infraestructura física, construcción y mejoras de laboratorios, compra de terrenos para desarrollar actividades educativas, equipos de cómputo, equipo audio visual, entre otros) Por otra parte, cerca de la mitad de las Instituciones Universitarias / Escuelas Tecnológicas determinaron el beneficio neto basado en los ingresos, costos y gastos contables en contravía del artículo 357 del E.T, el cual establece que para determinar el beneficio neto se deben tomar los ingresos, costos y gastos fiscales, tema que será profundizado más adelante.

Se observa que existe desconocimiento por parte de las Instituciones Universitarias / Escuelas Tecnológicas con respecto al concepto de “Inversiones” y “Plataforma de transparencia”. Algunas simplemente no mencionan las inversiones vigentes y liquidadas en el año, y otras asemejan el concepto de plataforma de transparencia con el registro web donde se carga la información del régimen tributario especial en la página web propia de la entidad.



De acuerdo al concepto N° 0481 Entidades sin ánimo de lucro y donaciones, se aclara que: *“La manifestación de actualización de la información de la plataforma de transparencia allí indicada, cuando haya lugar a ello, se entiende cumplida cuando se registra la información en los términos contenidos en la Resolución 358 de 2017”* y, en concordancia, el artículo 364-4 del E.T. establece que:

“Las fundaciones, asociaciones, corporaciones y las demás entidades nacionales sin ánimo de lucro, así como todas las entidades admitidas al Régimen Tributario Especial, deberán registrar ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia, APC-Colombia, los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten en Colombia de personas extranjeras de derecho público o privado, gobiernos extranjeros, organismos de derecho internacional, organismos de cooperación, asistencia o ayudas internacionales. APC-Colombia determinará el procedimiento de registro.”

**Tabla 9. Contenido de la memoria económica para las universidades**

Contenido memoria economica	Universidades		
	SI	NO	Valor indicador
1. Año Gravable que se informa	19	0	100%
2. Razon Social	19	0	100%
3. Donaciones efectuadas	16	3	84%
4. Información Subvenciones recibidas	16	3	84%
5. Identificación de la fuente de Ingresos	19	0	100%
6. Valor y detalle del beneficio neto año gravable anterior	10	9	53%
7. Asignaciones permanentes en curso	14	5	74%
8. Inversiones vigentes y las liquidadas	13	6	68%
9. Actualización plataforma de transferencia	8	11	42%

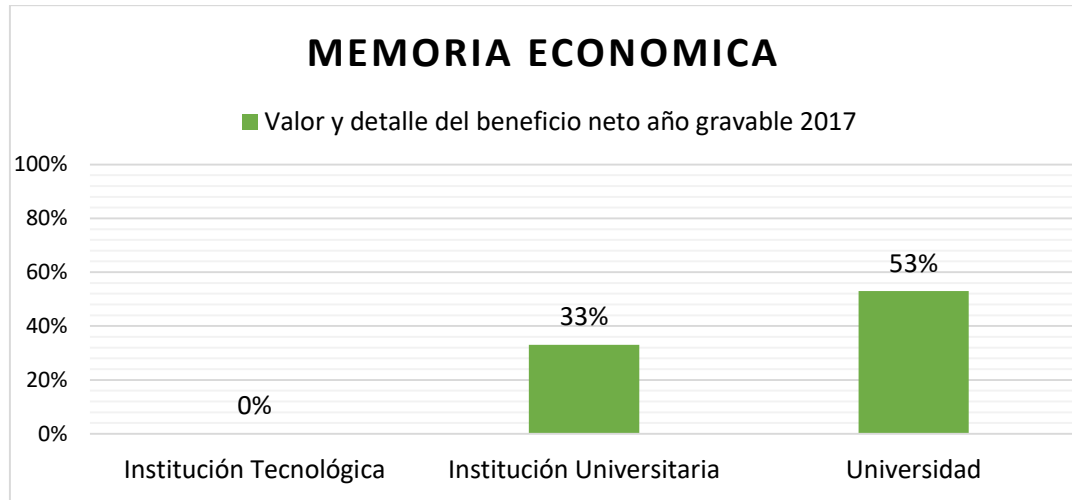
*Fuente: Elaboración propia*

Se observa en la Tabla 9 la información de diecinueve (19) Universidades que de acuerdo con sus ingresos brutos estaban obligadas a presentar la memoria económica. A partir de la información obtenida, se destaca lo siguiente:

El origen de sus ingresos proviene en gran parte de la actividad meritoria; en cifras monetarias el valor total de sus ingresos es de \$ 3.778.495.279 (miles de pesos) y los ingresos totales derivados de su actividad educativa es de \$ 3.524.409.726 (miles de pesos). Es decir que los ingresos obtenidos de su actividad meritoria representan aproximadamente el 93% sobre el total de sus ingresos, de los cuales se destacan: matrícula pregrado, posgrado, maestría y doctorado, diplomados, servicios de investigación, etc. y otros ingresos por conceptos de venta de libros, rendimientos financieros de portafolio, arrendamientos, honorarios y donaciones.

Ahora bien, la memoria económica es una herramienta que permite controlar la ejecución de los excedentes aprobados por el máximo órgano en periodos anteriores. Esto con el fin de determinar cuáles entidades del régimen tributario especial contribuyen y destinan sus recursos a la actividad meritoria en concordancia con su objeto social. Por lo tanto, el siguiente gráfico ilustra de forma independiente el punto 6 del contenido de la memoria económica.

**Gráfica 6. Contenido de la memoria económica: Valor y detalle del beneficio neto año gravable 2017**



*Fuente: Elaboración propia*

Con respecto al valor y detalle de la destinación del beneficio neto del año gravable anterior, es decir el año gravable 2017, se observa que las Instituciones Tecnológicas no lo informaron. El treinta y tres por ciento 33% de las Instituciones Universitarias sí lo informaron. Y por último, el cincuenta y tres por ciento 53% de las Universidades sí lo informaron. Estas cifras demuestran la limitante que tiene la DIAN para verificar gran parte de la ejecución y destinación de los recursos del sector de educación superior, teniendo en cuenta que las IES que reportan la memoria económica son las que obtuvieron ingresos brutos anuales superiores a (160.000) UVT.

Tal importancia recae en el hecho de que no se podría verificar el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 1.2.1.5.1.27 del DUR 1625 de 2016 en el numeral N°1:

“Que el beneficio neto o excedente se destine directa e indirectamente en el año siguiente a aquel en que se obtuvo, a programas que desarrollen su objeto social en una o varias de las actividades meritorias de la entidad, establecidas en el artículo 359 del Estatuto Tributario o en los plazos adicionales que defina el máximo órgano de dirección de la entidad”.

En caso contrario, se aplicaría una tarifa de impuesto sobre la renta del 20% a la fracción no reinvertida y estas instituciones de Educación Superior podrán quedar bajo la lupa de la DIAN sujetas a un proceso de fiscalización.

En términos generales, el contenido de la memoria económica muestra que las Instituciones de Educación Superior (IES) no se encuentran familiarizadas con el término “ASIGNACIONES PERMANENTES”. Tan solo el 56% de las IES informaron en el contenido de la memoria económica sí constituyeron o no asignaciones permanentes, y tan solo siete (7) Instituciones de educación superior de las cincuenta y cuatro (54) analizadas, es decir, un poco más del 12%, constituyeron asignaciones permanentes. Además, es pertinente mencionar que, según los estados financieros y sus notas explicativas, las IES no llevan un control adecuado de la ejecución de las asignaciones permanentes por programa y año. Esto incumple con lo establecido en el decreto reglamentario 2150 que en su artículo 1.2.1.5.1.34. menciona que *“Las entidades a las que se refiere el Parágrafo transitorio 1° del artículo 19 del Estatuto Tributario, que constituyeron asignaciones permanentes con el beneficio neto o excedente [...]”* y el numeral 4 *“[...] Que se*

*registre la reserva como parte del patrimonio de la entidad, en una cuenta especial denominada asignación permanente.”*

Además, algunas IES no distinguen entre el concepto de asignación permanente y el término de beneficio neto o excedente. Otras simplemente no lo comprenden. De acuerdo con el artículo 1.2.1.5.1.29. del DUR 1625 de 2016, se entiende por asignación permanente:

“Corresponden a la destinación del beneficio neto o excedente para la ejecución de programas de largo plazo, que desarrollan la actividad meritoria, definidos por la asamblea general o el máximo órgano de dirección, incluida la adquisición de nuevos activos, en un término superior a un (1) año y deberán estar reconocidos en el patrimonio de la entidad.”

Como lo menciona la norma, es la destinación para ejecutar programas superiores a un (1) año. Sin embargo, algunas IES destinan sus excedentes a proyectos de construcción de aulas, edificios o programas de investigación que no superan un (1) año, pero lo informan como una asignación permanente.

## 11. Determinación del beneficio neto o excedente

Como se menciona en capítulos anteriores, el estudio de caso se basa en 54 Instituciones de Educación Superior que presentaron la solicitud de actualización al régimen tributario especial dentro de los tres (3) primeros meses del año 2019, información que corresponde al año gravable 2018. Las instituciones se clasificaron según su carácter académico para un mayor entendimiento y análisis.

Los cambios en la legislación, el reglamento, y ahora la doctrina, conllevan a una inseguridad jurídica en el tratamiento fiscal al momento de determinar del beneficio neto o excedente y su reinversión en la actividad meritoria. La reinversión es uno de los requisitos esenciales del régimen tributario especial, por lo que es importante cumplir a cabalidad con la norma.

A partir de la nueva reglamentación del régimen, las Instituciones de Educación Superior deben cumplir con el Decreto 2150 del año 2017, que no ha sido tan claro como la norma anterior: el Decreto 4400 de 2004, el cual fue compilado por el decreto único reglamentario 1625 de 2016 en el capítulo 5°. Al respecto, el párrafo del artículo 1.2.1.5.8 textualmente dice: *“El beneficio neto o excedente fiscal de las entidades que cumplen las condiciones a que se refiere el numeral 1° del artículo 19 del Estatuto Tributario estarán exentos cuando el excedente contable sea reinvertido en su totalidad en las actividades de su objeto social...”* (se subraya).

En este sentido, el decreto 2150 en su artículo 1.2.1.5.1.27 trae una previsión que corresponde a lo anotado en la norma anterior y que se transcribe: “...*Estarán exento el beneficio neto o excedente... siempre que esté reconocido en la contabilidad y/o en la conciliación fiscal o sistema de registro de diferencias...*”. Por tanto, surge la inquietud de si las Instituciones de Educación Superior que determinaron el beneficio neto o excedente según el resultado contable para ser reinvertido en su objeto social y actividad meritoria (y que además no realizaron el reconocimiento en la contabilidad o sistema de registro de diferencias) deberán corregir la declaración de renta y pagar el impuesto que corresponde junto con sus respectivas sanciones.

Bajo del punto de vista fiscal, no se puede confundir un concepto contable con la base gravable. La realidad económica de una entidad es el resultado contable, que demuestra su situación económica y lo que puede disponer.

Ahora, la doctrina de la DIAN se pronunció, con posterioridad a la presentación de las declaraciones presentadas del año gravable 2017, en el concepto unificado 481 del 2018 de la siguiente manera:

“Sobre este punto a través del Decreto 2150 de 2017, se precisó que la determinación del beneficio neto o excedente a que hace referencia el artículo 357 del E.T. se calculará partiendo de los ingresos y egresos devengados contablemente, así como sus activos y pasivos, y sobre dichos conceptos se aplicarán las limitaciones y excepciones que establece el Estatuto Tributario, en

especial sus Títulos I y II del libro primero y las reglas que para el efecto desarrolla la reglamentación en sus artículos 1.2.1.5.1.20. al 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016, dando como resultado el beneficio neto o excedente de carácter fiscal sujeto a reinversión.

Lo anterior en consideración a que la Ley 1314 de 2009 modificó el sistema contable en Colombia y, mediante el Decreto 2420 de 2015, Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, se incorporan las diferentes normas contables aplicables a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

Este marco contable es materia de armonización con las normas fiscales en la parte II de la Ley 1819 de 2016, razón por la cual, la determinación del beneficio neto o excedente para las entidades del Régimen Tributario Especial debían atender esta situación.

En este sentido el marco contable mencionado conlleva al reconocimiento y medición de hechos económicos que no necesariamente generan capacidad contributiva, tales como: 1) mediciones a valor razonable, 2) deterioros, 3) costo revaluado de activos, 4) valor neto de realización de inventarios, 5) subvenciones, entre otros aspectos, lo que puede implicar para las entidades sin ánimo de lucro que su beneficio neto o excedente esté afectado por estas mediciones, razón por la cual, se podrían generar distorsiones en el caso de tomarse este beneficio neto o excedente contable para ser reinvertido en la actividad meritoria, cuando estos hechos económicos no se hayan realizado efectivamente.



Por esta razón se precisó a través de la reglamentación el carácter fiscal de este beneficio, en los términos antes señalados”.

La postura que tiene la DIAN deja una serie de dudas que complican la aplicación de la norma y reflejan aún más la inseguridad jurídica.

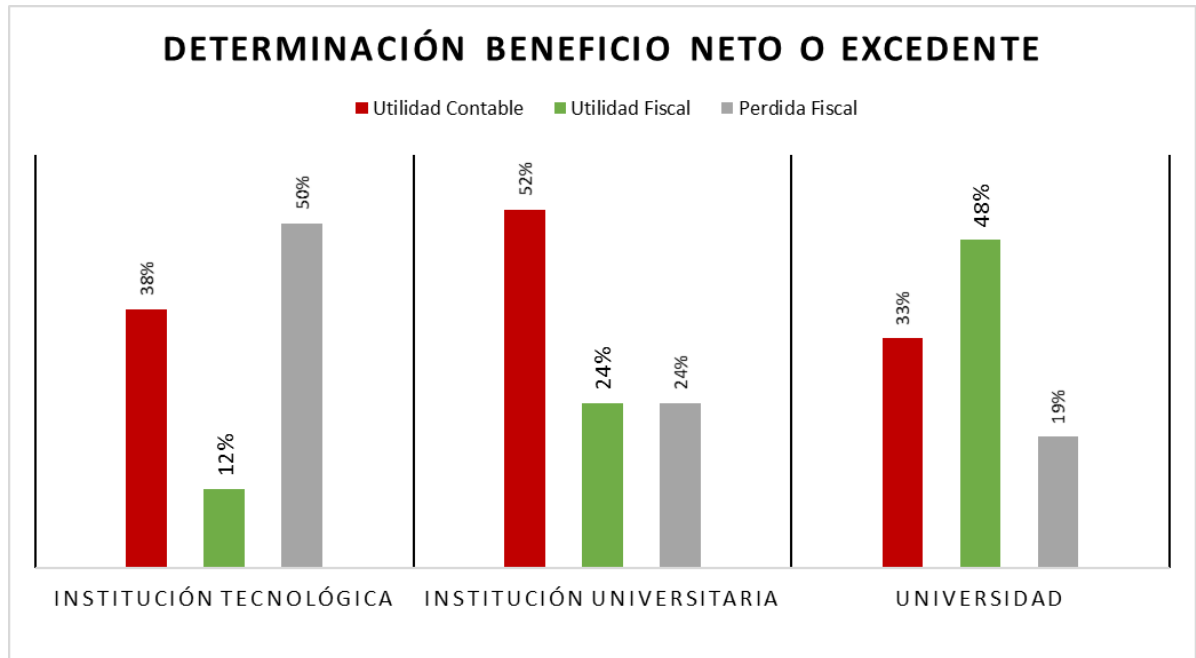
Por un lado, el concepto establece la obligación de las entidades del régimen tributario especial de determinar su renta conforme al marco contable vigente, equiparándolo en la aplicación con las sociedades comerciales, y en concordancia con el artículo 21-1 del E.T.

Por otra parte, en lo que no le conviene a la administración tributaria en las mediciones contables, sin que exista norma que así lo determine, dice que no son aplicables para las ESAL.

Finalmente, dice que las normas fiscales, como consecuencia de lo anterior, establecieron que el beneficio a reinvertir es el fiscal, desconociendo una serie de normas. Entre otros, ciertos gastos no deducibles fiscalmente deben estar gravados a la tarifa del 20%.

En consecuencia, se debe entender que el beneficio neto o excedente sujeto a reinvertir, conforme a la nueva doctrina, es el fiscal.

**Gráfica 7. Beneficio neto o excedente de las IES según el carácter académico**



*Fuente: Elaboración propia*

La grafica 7 muestra la evidente inseguridad jurídica que se presenta en el sector educativo debido a las constantes reformas tributarias en Colombia y, en especial, determinando el monto del beneficio neto o excedente. Por tal razón, el treinta y ocho por ciento (38%) de las Instituciones Tecnológicas, el cincuenta y dos por ciento (52%) de las Instituciones Universitarias y el treinta y tres por ciento (33%) de las Universidades decidieron reinvertir el beneficio neto o excedente contable. De lo anterior se deduce que, las Universidades ostentan un mayor entendimiento de la norma fiscal puesto que el 48% se basó en la renta fiscal para determinar el beneficio neto o excedente, frente a un porcentaje más bajo de las Instituciones tecnológicas e Instituciones Universitarias del 12% y 24%, respectivamente.

**Tabla 10. Acta del máximo órgano que informa la reinversión del beneficio neto**

Carácter Académico	Acta del máximo órgano que informara la reinversión del beneficio neto		Total Instituciones de Educación Superior
	SI	NO	
Institución Tecnológica	50%	50%	8
Institución Universitaria	58%	42%	25
Universidad	65%	35%	21
<b>Total Instituciones de Educación Superior</b>			<b>54</b>

*Fuente: Elaboración propia*

Adicionalmente, el decreto 2150 de 2017 en su artículo 1.2.1.5.1.8 menciona los documentos que se deben anexar para solicitar la calificación, permanencia y actualización al régimen tributario especial. En el Numeral 6 dice “*Copia del acta de la Asamblea General o máximo órgano de dirección, en la que se indique el estado de las asignaciones permanentes de los años gravables anteriores y que no han sido reinvertidas, y de manera sumaria se informe la forma como se realiza la reinversión del beneficio neto o excedente tratado como exento en el año gravable anterior (...)*”. Con respecto a este anexo es importante mencionar que la tabla 10 muestra que el cincuenta por ciento (50%) de las Instituciones Tecnológicas, el cuarenta y dos por ciento (42%) de las Instituciones Universitarias y el treinta y cinco por ciento (35%) de las Universidades no adjuntaron el acta del máximo órgano que informe la reinversión del beneficio neto. Otras simplemente no cumplieron a

cabalidad con dicho requisito Puesto que algunas adjuntaron una certificación del representante legal quien no es la persona apropiada, además porque el libro de actas deben ser registradas ante la cámara de comercio o la DIAN de acuerdo al artículo 1.2.1.5.4.5 del DUR de 2016 y en concordancia con los requisitos establecidos en el artículo 189 del código de comercio, donde se debe indicar el nombre del órgano social que se reúne.

Existe jurisprudencia del consejo de estado (17872 del 2011), donde se evidencia una posición clara de la sala frente a la destinación de los excedentes netos de las entidades del régimen tributario especial y su relación directa con la aprobación por la Asamblea General o máximo órgano directivo. Además, haciendo énfasis en la fecha del acta y precisa que debe ser aprobada *“previamente a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del respectivo período gravable en que se obtuvo el beneficio neto o excedente”*, se podría asumir que la administración tributaria ostenta la obligación de fiscalizar a las Instituciones de Educación Superior que no anexaron el acta a la solicitud de actualización al régimen tributario especial. Adicionalmente, porque el libro de actas debidamente registrado ante la autoridad competente ha sido reconocido por la legislación tributaria como medio probatorio a favor del contribuyente.

## 12. Egresos de las Instituciones de Educación Superior

Con respecto al párrafo 4 del artículo 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016 que establece *“De manera excepcional, en caso que existan egresos improcedentes, estos se detraerán del beneficio neto o excedente y estarán sometidos a la tarifa del veinte por ciento (20%) de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 1.2.1.5.1.36. de este Decreto.”*, para entender el concepto de egresos improcedentes primero se deben tener en cuenta algunas consideraciones en materia de egresos, de conformidad con el artículo 357 del Estatuto Tributario:

“Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.”

La norma se refiere a los egresos que cumplan con dos condiciones fundamentales: (i) que tengan relación de causalidad con los ingresos; y (ii) que tengan relación de causalidad con el objeto social. Esto significa en primer lugar que la entidad del régimen tributario especial deba incurrir en erogaciones con el propósito de generar ingresos y en segundo lugar que se deba incurrir en egresos para el cumplimiento del objeto social en concordancia con los estatutos sociales.

En consecuencia, la norma no se refiere a egresos improcedentes a aquellos que surgen de la conciliación contable – fiscal, sino a aquellos que no cumplen con las dos condiciones mencionadas en el párrafo anterior.

Entendiendo que el objeto social de las Instituciones de Educación Superior en términos generales consiste en contribuir a la formación social, cultural y académica de los estudiantes y profesionales mediante la creación de programas educativos, de pregrado, posgrado, educación continuada, divulgación y extensión en ciencias, técnica, tecnología, artes y humanidades, se identificaron egresos improcedentes de Instituciones de Educación Superior por los siguientes conceptos: impuestos asumidos, gastos de ejercicios anteriores, intereses moratorios, sanciones multas o litigios, gastos no legalizados, pagos al exterior sin retención practicada, donaciones y provisiones, que por su naturaleza no tienen relación de causalidad con el objeto social y el ingreso.

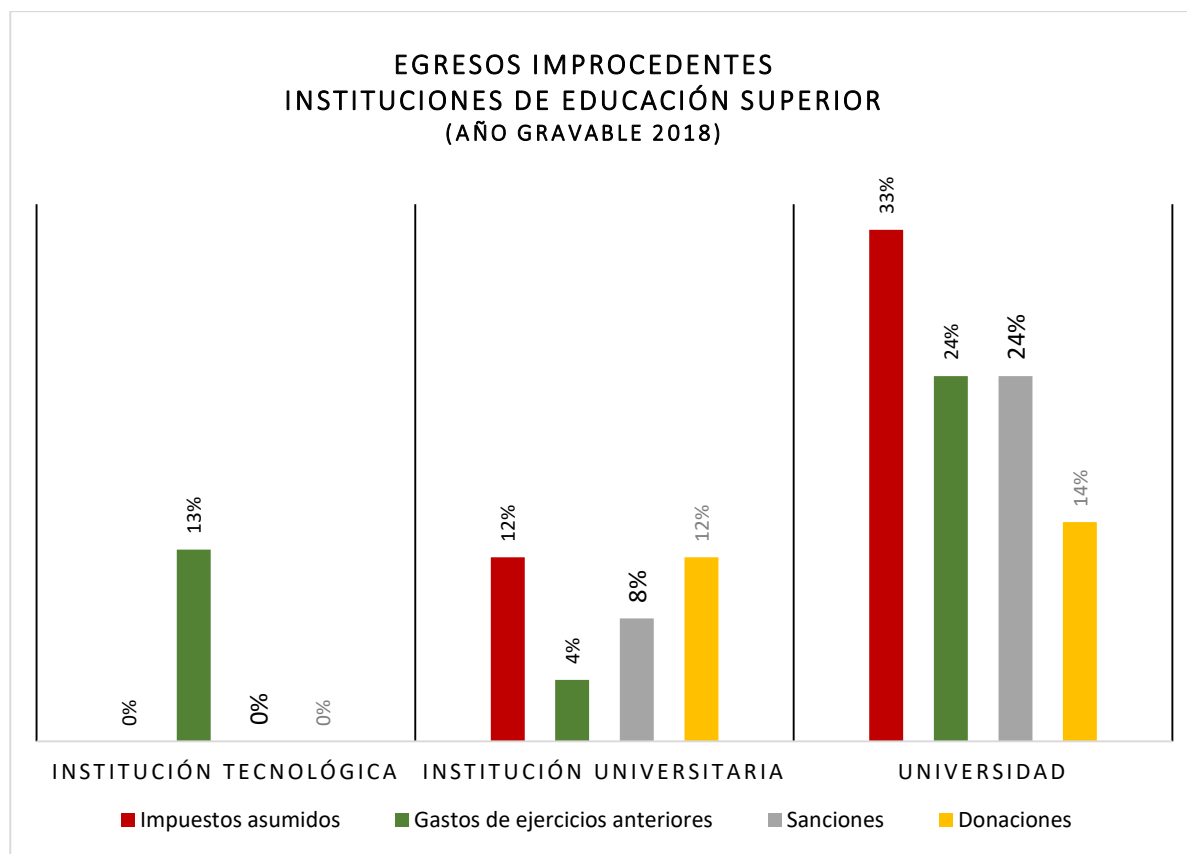
Puesto que existen condiciones generales de los egresos para que se consideren aceptados fiscalmente, para ello es pertinente mencionar la aplicabilidad del artículo 61 de la ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 105 del E.T., norma que se encuentra establecida dentro del capítulo de las deducciones. Debido a que la norma se refiere a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, el artículo 105 menciona de forma taxativa los egresos, que aunque devengados contablemente, generan diferencias y por lo anterior su aceptación fiscal se hará únicamente cuando se cumplan las condiciones allí previstas. No obstante, en el Numeral 2 se establece que *“Los gastos que no cumplan con los requisitos*

*establecidos en este estatuto para su deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios, generarán diferencias permanentes”. Además, el literal (c) incluye “Las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales diferentes a las laborales (...)”. y el literal (e) “Los impuestos asumidos de terceros.”*

En consecuencia, frente al texto transcrito, el estatuto tributario menciona taxativamente cuáles egresos se consideran no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y se observa que dichos egresos no cumplen con las dos (2) condiciones establecidas en el artículo 357 del E.T para su procedencia en la determinación del beneficio neto o excedente.

Por lo anterior, se considera que los impuestos asumidos, gastos de ejercicios anteriores, intereses moratorios, sanciones multas o litigios, pagos al exterior sin retención en la fuente practicada, donaciones no autorizadas por el máximo órgano y provisiones diferentes a las laborales se consideran egresos improcedentes para las Instituciones de Educación Superior en Colombia.

**Gráfica 8. Análisis de egresos improcedentes de las Instituciones de Educación Superior en el año gravable 2018**



*Fuente: Elaboración propia*

La gráfica 8 muestra el panorama de las Instituciones de Educación Superior frente a los egresos improcedentes al momento de determinar su deducibilidad en el impuesto de renta. Por ejemplo, los costos y gastos de ejercicios anteriores son erogaciones que no se realizan durante el periodo gravable y de acuerdo al artículo 105 del E.T no son deducibles. No obstante, frente a dicho concepto se observa que tan solo el trece por ciento (13%) de las instituciones tecnológicas, el cuatro por ciento (4%) de las instituciones universitarias y el veinticuatro por ciento (24%) de



las universidades consideraron los gastos de ejercicios anteriores como egresos improcedentes.

Frente a los impuestos asumidos, el cero por ciento (0%) de las instituciones tecnológicas, el doce por ciento (12%) de las instituciones universitarias y el treinta y tres por ciento (33%) de las universidades consideraron los impuestos asumidos como egresos improcedentes, a pesar de que el estatuto tributario expresa taxativamente la no deducibilidad para efectos del impuesto de renta.

Con respecto a las sanciones el artículo 105 del Estatuto Tributario, en el numeral 2 literal (c) se establece la no deducibilidad de las sanciones para efectos del impuesto sobre la renta. Sin embargo, el cero por ciento (0%) de las instituciones tecnológicas, el ocho por ciento (8%) de las instituciones universitarias y el veinticuatro por ciento (24%) de las universidades consideraron las sanciones provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales como egresos improcedentes.

Teniendo en cuenta que las Instituciones de Educación Superior no consideraron las provisiones como egresos improcedentes, conviene enfatizar sobre su deducibilidad y efecto frente al impuesto sobre la renta.

### **12.1. Deducibilidad de gastos no legalizados**

En materia de gastos no legalizados, las Instituciones de Educación Superior en sus políticas y lineamientos internos (por ejemplo, para los gastos de viaje

aprobados y firmados por la dirección institucional, se informa a los estudiantes, administrativos y docentes que reciben dinero para manutención en viajes) no deben presentar la legalización de los consumos y gastos de viaje; por lo anterior el departamento encargado de compras no solicita los soportes de legalización.

Por lo tanto, es prioridad tomar medidas de cambio en las políticas y lineamientos para gastos y solicitar los respectivos soportes en las próximas autorizaciones a estudiantes, miembros del cuerpo administrativo o docencia y con los cambios evitar que las Instituciones de Educación Superior asuman la carga tributaria a una tarifa del 20% de impuesto de renta.

Frente a la situación anterior se deben tener en cuenta aspectos generales de la deducibilidad de los gastos.

En todo tributo, especialmente en los impuestos directos donde se mira al sujeto y su capacidad contributiva, en palabras de Velarde Aramayo, el hecho imponible (hecho generador) refleja en *“primera instancia la capacidad absoluta reflejada en el presupuesto del tributo y la base imponible cuantificará esa capacidad, expresada en términos relativos”*.

Así las cosas, en la depuración de la renta, para llegar a la base imponible y a la realidad de esa capacidad, existen una serie de minoraciones que se reconocen al contribuyente y que van ligadas a su actividad. En el caso de las Instituciones de Educación Superior que pertenecen al régimen tributario especial, aquellas con las que se cumple su actividad meritoria.

Las minoraciones son partidas que el legislador considera que no han de incluirse en la base (o que disminuyen la cuota líquida del impuesto por razones de equidad o por conveniencia) son los costos, ingresos no constitutivos de renta y las deducciones típicos ejemplos de éstas.

En el Capítulo V del Libro I del Estatuto Tributario se regulan las minoraciones que corresponden a las deducciones que se detraen de la renta bruta del contribuyente. El problema con ese capítulo es que encontramos tres clases de minoraciones:

1. Las deducciones relativas a la regla general. Es decir, aquellas que simplemente requieren del cumplimiento de los requisitos básicos del artículo 107 y otras condiciones contables y fiscales que el legislador no necesita expresar taxativamente. Típico caso de éstas, la papelería, servicios públicos, entre otros.
2. Existen otras deducciones que además de requerir el cumplimiento de los requisitos generales, el legislador les ha impuesto alguna carga especial. Como ejemplo los salarios, que además de los requisitos del artículo 107 del E.T, requieren el pago de parafiscales para su deducibilidad como lo establece el artículo 108 del ET.
3. Finalmente encontramos aquellas deducciones que realmente son beneficios fiscales, que como lo manifiesta María Silva Laverde, se “caracterizan, entre otras cosas, por tener una clara y exclusiva función de promoción o dirigismo, es decir, por tratarse de normas que se

configuran como una derogación del tratamiento ordinario del tributo, justificadas precisamente en la búsqueda de efectos estimuladores de determinados comportamientos”.

Teniendo en cuenta lo anterior, en el momento de analizar la deducción de gastos no legalizados, es menester que el estudio se enfoque en su naturaleza y tenga claro que no se pueden imponer requisitos adicionales a las deducciones de los que las normas contemplan, o cargas superiores a las que probatoriamente podrá tener la entidad si llegara a ser requerido por la misma.

El artículo 107 del Estatuto Tributario establece:

“Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”.

Por tanto, en las normas encontramos factores taxativamente señalados y otros inmersos en su interpretación que permiten la deducibilidad de los gastos. Por un lado, son los señalados en la norma:

1. Que sean realizados durante el año gravable. En este caso solo es deducible el gasto del año gravable, no pueden tomarse erogaciones que se hayan dado en años anteriores.
2. Proporcionalidad. Que el gasto sea por un valor promedio para cada uno de los miembros del cuerpo directivo, administrativo, docencia que hacen parte de las Instituciones de Educación Superior. En consecuencia, primero puede demostrarse que los gastos y/o apoyos que se dan están dentro de un rango lógico y siempre y cuando se puedan identificar claramente en la contabilidad.

Por otro lado, los factores inmersos hacen referencia a la relación de causalidad y la necesidad del gasto. Además, su análisis es un poco más polémico y debatido en la doctrina.

Al respecto se debe aclarar la relación de causalidad y necesidad con la actividad productora de renta. Bajo la nueva condición de las Instituciones de Educación Superior como régimen tributario especial en donde la actividad se considera meritoria, debemos hacer referencia a la Ley 30 de 1992, que establece:

“Artículo 1° La Educación Superior es un proceso permanente que posibilita el desarrollo de las potencialidades del ser humano de una manera integral, se realiza con posterioridad a la educación media o secundaria y tiene por objeto el pleno desarrollo de los alumnos y su formación académica o profesional.

Artículo 2° La Educación Superior es un servicio público cultural, inherente a la finalidad social del Estado”.

Es claro que la actividad meritoria es la del desarrollo integral del ser humano y no simplemente prestar un servicio fuera de la estructura del sistema como puede ser una educación no formal.

En consecuencia, la integralidad se logra dando las condiciones necesarias para que los sujetos que hacen parte de las IES tengan las condiciones adecuadas para poder cumplir con el objetivo principal. En especial cuando se les conceden apoyos para ampliar las condiciones de su educación, asistir a eventos internacionales, entre otros, que para las IES son gastos de operación.

En cuanto a la necesidad, podría interpretarse como algo que se contrapone a voluntario y espontáneo; es decir, algo que es indispensable para el objetivo del contribuyente. Sin embargo, como lo analizó el profesor Giuliani Fonrouge, este concepto es relativo y tiene que ver con la función que cumplen para la finalidad de los objetivos del ente económico. Al respecto dice: *“... el concepto de gasto necesario es amplio, y la procedencia de su deducción está condicionada no solo a los que la ley específicamente enuncia, sino a todos aquellos gastos cuya finalidad económica les atribuye el carácter de necesario para mantener y conservar el rédito gravado”*

Las Instituciones de Educación Superior pertenecientes al régimen especial no generan rédito (utilidad) sino beneficio neto o excedente que debe reinvertirse en la

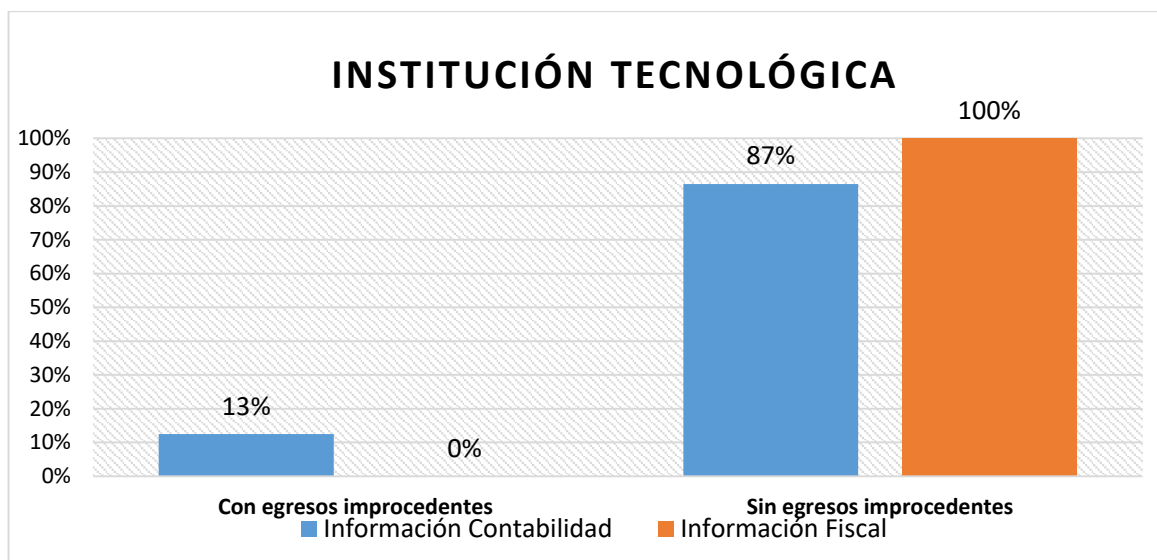
actividad. Por lo que es claro que la ley les ha impuesto una carga a las entidades de educación y en el cumplimiento de dicho mandato deben dar todos los elementos necesarios para lograr sus objetivos, incluyendo el apoyo económico básico a sus miembros para su desarrollo integral.

Por tanto, se considera que los aportes que se hacen son deducibles en la depuración de la renta de las IES.

Sin embargo, no se puede afirmar el hecho de que los estudiantes, administrativos y docentes no deban aportar ningún tipo de soporte (factura, documento equivalente). Por el contrario, a manera de sugerencia, en su totalidad los gastos deben ser debidamente soportados.

Una vez analizado cada concepto y entendido el término de egreso no procedente, ahora se profundizará en la situación actual de las Instituciones de Educación Superior en Colombia, dando prioridad al control y manejo de sus recursos; por ejemplo, la relación de sus egresos no procedentes con la determinación del impuesto de renta y complementarios. Por tal razón se revisaron los estados financieros y sus revelaciones (notas a los estados financieros), estatutos sociales, actas del máximo órgano y demás información que se encuentra establecida en el contenido del registro web que debían adelantar las ESAL para solicitar la actualización al régimen tributario especial.

**Gráfica 9. Análisis de los egresos improcedentes de las Instituciones Tecnológicas del año gravable 2018**

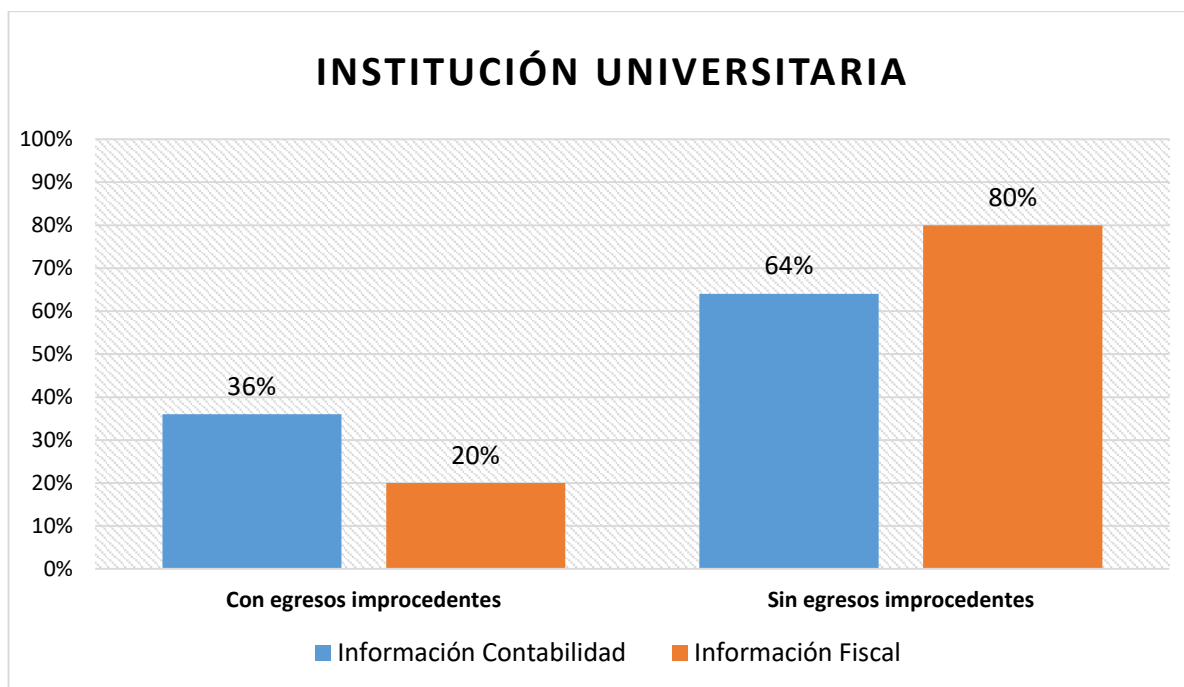


*Fuente: Elaboración propia*

Como se puede observar en la gráfica 8, el trece por ciento (13%) de las instituciones tecnológicas incurrieron en egresos improcedentes de acuerdo con la información contable y en términos monetarios equivale a un valor total de \$1.157 (miles de pesos). Por lo tanto, debieron reconocer un gasto por impuesto de renta a la tarifa del 20% por un valor de \$ 231 (miles de pesos). Además, ninguna institución tecnológica detrajo el egreso improcedente en el cálculo del benéfico neto, y adicionalmente no fue sometido al impuesto sobre la renta.



**Gráfica 10. Análisis de los egresos improcedentes de las Instituciones Universitarias del año gravable 2018**

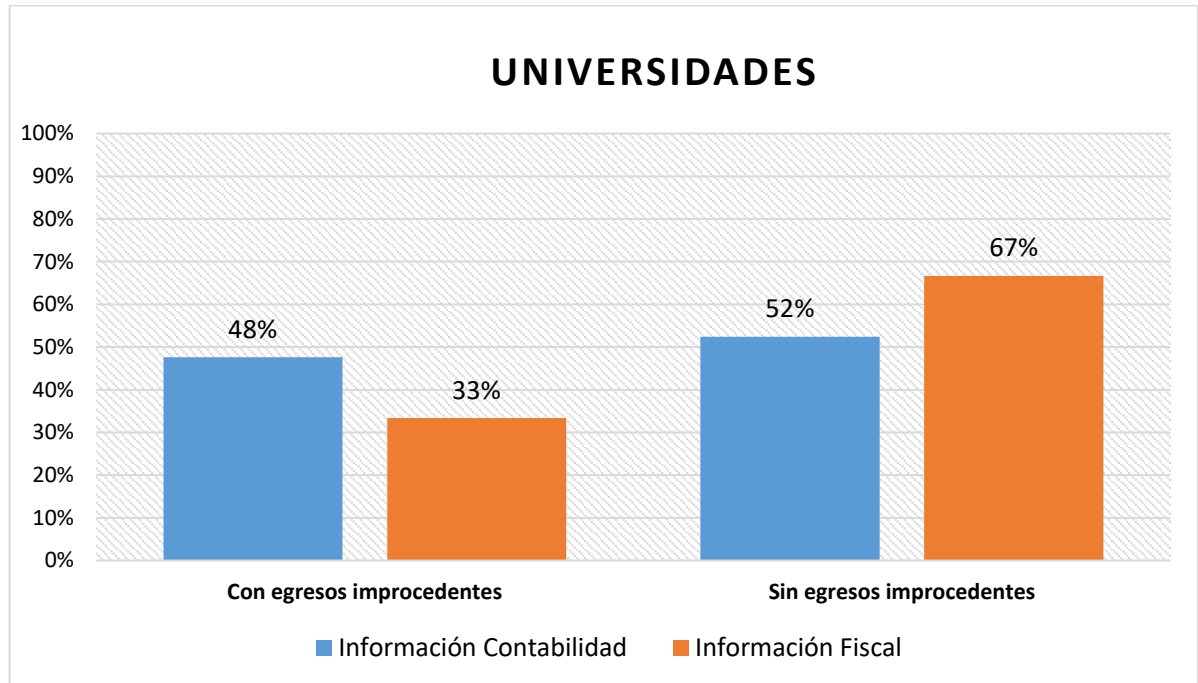


*Fuente: Elaboración propia*

Como se puede observar en la gráfica 9, el treinta y seis por ciento (36%) de las instituciones universitarias incurrieron en egresos improcedentes de acuerdo con la información contable y en términos monetarios equivale a un valor total de \$5.292.794 (miles de pesos). Por lo tanto, debieron reconocer un gasto por impuesto de renta a la tarifa del 20% por un valor de \$ 1.058.559 (miles de pesos). Sin embargo, el veinte por ciento (20%) de las instituciones universitarias detrajo el egreso improcedente en el cálculo del benéfico neto por un valor total de \$ 4.967.540 (miles de pesos), reconociendo un impuesto a cargo por un valor de \$ 993.508 (miles de pesos). En términos de recaudo,

esto demuestra un impuesto a cargo no declarado y/o pagado por un valor de \$ 65.051 (miles de pesos).

**Gráfica 11. Análisis de los egresos improcedentes de las Universidades del año gravable 2018 en Colombia**



*Fuente: Elaboración propia*

Como se puede observar en la gráfica 10, el cuarenta y ocho por ciento (48%) de las universidades incurrieron en egresos improcedentes de acuerdo con la información contable y en términos monetarios equivale a un valor total de \$6.384.363 (miles de pesos). Por lo tanto, debieron reconocer un gasto por impuesto de renta a la tarifa del 20% por un valor de \$ 1.276.873 (miles de pesos). Sin embargo, el treinta y tres por ciento (33%) de las universidades detrajó el egreso improcedente en el cálculo del benéfico neto por un valor total de \$ 3.327.135 (miles

de pesos), reconociendo un impuesto a cargo por un valor de \$ 665.427 (miles de pesos). En términos de recaudo, esto demuestra un impuesto a cargo no declarado y/o pagado por un valor de \$ 611.446 (miles de pesos).

Lo mencionado anteriormente induce a que las Instituciones de Educación Superior que se encuentran en el régimen tributario especial brinden particular atención al manejo de sus recursos, puesto que el manejo inadecuado de sus egresos causa una mayor carga impositiva. Esto pone en evidencia el desconocimiento de la norma tributaria para efectos del impuesto sobre la renta. Este resultado es apenas lógico teniendo en cuenta que la administración tributaria emitió de forma tardía el concepto general unificado N° 0481 Entidades sin ánimo de lucro y donaciones, por los cambios incorporados por la Ley 1819 de 2016 y Decretos reglamentarios en donde se adicionaron varios capítulos al Decreto 1625 de 2016. Además, en razón a las diferentes consultas e inquietudes que se generan sobre la aplicación en materia tributaria para los sujetos del régimen tributario especial y de los sujetos pasivos del artículo 22 y 23 del E.T. Este es un tema que deberá ser abordado en mayor detalle por las Instituciones de Educación Superior que no reconocen en su conciliación contable-fiscal los egresos improcedentes de acuerdo con lo establecido en la norma.

### **13. Remuneración de cargos directivos, gerenciales y de control**

Al respecto, el estatuto tributario en su artículo 356-1, en concordancia con el artículo 1.2.1.5.1.37 del Decreto 1625 del 2016, puntualiza en qué circunstancias se considera que existe distribución indirecta de excedentes a través de la remuneración que se le efectúa a los miembros de los cargos directivos, gerenciales o de control. El decreto 2150 del 2017 hace la aclaración respecto a qué se entiende por cargos directivos, gerenciales o de control, y establece “...*corresponden a aquellos que tienen el mayor rango en la estructura administrativa de la entidad y toman decisiones respecto del desarrollo del objeto social en forma directa e indirecta, de las actividades meritorias del interés general y de acceso a la comunidad...*”

Dentro de la certificación de remuneración de los cargos directivos, gerenciales y de control emitida por las Instituciones de Educación Superior se destacan los siguientes cargos: rector, representante legal, fundadores, miembros de la asamblea, directores de programas académicos, vicerrectora académica, vicerrector administrativo, directora de investigación, contador público, revisor fiscal.

El decreto 2150 del 2017 determinó que cuando las entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen tributario especial obtengan ingresos brutos anuales que excedan de 3.500 UVT (\$116.046.000 valor año 2018), los gastos que se destinen a los miembros del cuerpo directivo y gerencial o de control bajo cualquier modalidad, ya sea en dinero o en especie, no podrán superar el 30% del total del

gasto de la entidad sin ánimo de lucro durante el periodo gravable. En caso contrario, se considera una distribución indirecta de excedentes dando lugar a una causal de exclusión del régimen tributario especial como lo establece el artículo 1.2.1.5.1.44.del Decreto 2150 del 2017 en el numeral 1.

Por lo tanto, las Instituciones de Educación Superior deben verificar si los pagos que se realizan a los cargos directivos, gerenciales y de control o sus familiares bajo cualquier modalidad (por ejemplo, becas académicas, mercados, quinquenios, bonos, primas de antigüedad, entre otros) podrían ser considerados como remuneración, bajo el riesgo de estar incurriendo en abuso tributario.

Teniendo en cuenta lo mencionado, se procede a analizar la remuneración de los cargos directivos, gerenciales y de control de 54 Instituciones de Educación Superior en Colombia.

**Tabla 11. Remuneración de los cargos directivos, gerenciales y de control de las Instituciones de Educación Superior en Colombia**

Año gravable 2018				
N° (IES)	Carácter Académico	Anexo Certificación Remuneración de los cargos directivos y gerenciales y de control		Porcentaje (%) de participación de la remuneración / Total de gastos
		SI	NO	
8	Institución Tecnológica	75%	25%	10%
25	Institución Universitaria / Escuela Tecnológica	84%	16%	4%
21	Universidad	95%	5%	3%
54	Total Instituciones de Educación Superior	87%	13%	3%

*Fuente: Elaboración propia*

Obsérvese que las Instituciones Tecnológicas en promedio destinan el 10% del total de sus gastos a la remuneración de los cargos directivos, gerenciales y de control. Por otro lado, las Instituciones Universitarias y Escuelas Tecnológicas destinan en promedio el 4% y las Universidades destinan en promedio el 3%.

Con respecto a la obligación formal de enviar la certificación de remuneración de los cargos directivos, gerenciales y de control por medio del servicio informático electrónico establecido por la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, es importante precisar que la norma que exige dicho documento se encuentra establecida únicamente para el sector cooperativo en la sección 2 del Decreto 2150 del 2017 en su artículo 1.2.1.5.2.15. Solicitud de readmisión de los contribuyentes, de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario. Asimismo, el Régimen Tributario Especial en el numeral 2 establece que:

“Junto con la solicitud se deberán adjuntar los siguientes documentos: literal e. Certificación donde se indiquen los nombres, identificación, concepto y valor de la remuneración de las personas que ocupan los cargos directivos y gerenciales, para las entidades a que se refiere esta sección, que tengan ingresos brutos en el año gravable anterior superiores a tres mil quinientas (3.500) unidades de Valor Tributario -UVT.”

En contraste, las Instituciones de Educación Superior tienen la obligación de enviar los nombres e identificación de las personas que ocupan cargos gerenciales, directivos y de control de que trata el numeral 5 del párrafo 2 del artículo 364-5

del E.T. Para sintetizar, el Estatuto Tributario no menciona la obligación de informar el concepto y el valor de la remuneración de las personas.

En consecuencia, dicha certificación era exigida para los contribuyentes que pertenecieran al artículo 19-4 del E.T.; es decir, las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa. No obstante, la DIAN implementó dicho requisito en el servicio informático electrónico para las Instituciones de Educación Superior que se encuentran establecidas tácitamente en el artículo 19 del E.T en concordancia con el artículo 1.2.1.5.1.2. Entidades contribuyentes del Régimen Tributario Especial del Decreto reglamentario 2150 del 2017, sin estar expresamente obligadas.

En efecto, el 87%, es decir, cuarenta y siete (47) Instituciones de Educación Superior de las cincuenta y cuatro (54) analizadas, enviaron la certificación donde consta los nombres, identificación, concepto y valor de las personas que pertenecen a los cargos directivos, gerenciales y de control. Además, de forma individual ninguna IES excede el límite establecido del 30% de los gastos totales de la entidad.

## CONCLUSIONES

La situación económica actual de las Instituciones de Educación Superior en Colombia no es la más alentadora. De acuerdo con las cifras anteriores del Sistema Nacional de Información de la Educación Superior (SNIES), en todo el sistema, es decir, en instituciones públicas y privadas, hubo una caída en la matrícula, especialmente entre 2016 y 2017. El país pasó de tener 952.988 estudiantes nuevos en el primer semestre de 2016 a tener 912.468 en 2017. Es decir, hubo un decrecimiento del 4,25%.

Actualmente, según un reciente reporte del Sistema Nacional de Información de la Educación Superior (SNIES), en el año 2018 se matricularon 2.408.041 estudiantes. Eso quiere decir que la baja fue del 1,5% con respecto al año 2017 y que las universidades están recibiendo aproximadamente 38.000 estudiantes menos. Con esta reducción, las IES privadas no solo pierden estudiantes, sino también un gran porcentaje de recursos con los que cubren la mayoría de sus costos y que obtienen a través de las matrículas. Estas cifras son apenas lógicas teniendo en cuenta los resultados obtenidos en el proyecto de investigación en el que se analizaron cincuenta y cuatro (54) Instituciones de Educación Superior del sector privado, donde el 25% de éstas presentan pérdidas contables y/o fiscales.

Ahora bien, si nos remitimos a la Constitución Política de Colombia y nos centramos en los artículos que enmarcan los fines esenciales del estado y se brindan funciones a las entidades para contribuir al cumplimiento de las funciones



del estado, se evidencia que la ley 1819 de 2016 y sus decretos reglamentarios (que establecieron medidas de control, elusión y evasión fiscal) son medidas efectivas que encaminan a las Instituciones de Educación Superior a centrar sus esfuerzos en pro de la educación. Sin embargo, también son desacertadas desde el punto de vista financiero, lo cual vulnera su sostenimiento a largo plazo en el sector educativo por las siguientes razones.

En primer lugar, en términos financieros el flujo de caja de las IES se encuentra comprometido en cierta medida debido a que deben destinar la totalidad de los excedentes fiscales al desarrollo de su actividad meritoria. No obstante, la realidad económica de las Instituciones de Educación Superior no es el resultado fiscal, por el contrario, la situación financiera, el flujo de caja y lo que puede disponer es el resultado contable.

En consecuencia, la insolvencia que se puede presentar a largo plazo los obliga a buscar recursos de financiación que permitan solventar el flujo de caja y de esta manera cumplir con la reinversión total de excedentes fiscales, requisito indispensable para gozar de la exención en el impuesto de renta. De lo contrario, estarán obligadas a destinar el veinte por ciento 20% de sus excedentes para extinguir la obligación tributaria con el pago del tributo. En caso de incumplir con los requisitos formales y sustanciales del régimen tributario especial serán excluidas, siendo así contribuyentes del régimen ordinario. Como resultado, tributarían a la tarifa general del impuesto sobre la renta y estarían sujetas a renta presuntiva, entre otras implicaciones de tipo fiscal.

Por otro lado, con respecto al cálculo del beneficio neto o excedente, se determinó que, si bien se debe partir de las cifras contables, la depuración debe regirse por lo establecido en el estatuto tributario, de conformidad con el artículo 4 de la ley 1314 de 2009, y como resultado un beneficio neto fiscal. Sin embargo, el treinta y ocho por ciento (38%) de las instituciones tecnológicas, el cincuenta y dos por ciento (52%) de las instituciones universitarias y el treinta y tres por ciento (33%) de las universidades no tuvieron en cuenta las normas generales y especiales que establece el estatuto tributario y sus decretos reglamentarios para determinar el valor fiscal de sus activos, pasivos, ingresos, costos y gastos.

En resumen, se observa que de acuerdo con el carácter académico existe una tendencia con respecto al entendimiento y aplicación de las disposiciones especiales del régimen especial al momento de determinar correctamente el beneficio neto o excedente. Además, se concluye que las universidades son las Instituciones de Educación Superior que se encuentran mejor capacitadas, familiarizadas e informadas con respecto al impuesto sobre la renta al momento de determinar el beneficio neto o excedente.

Luego, una vez organizada la información financiera, corporativa y fiscal de las 54 Instituciones de Educación Superior, se determinó el incumplimiento de los siguientes requisitos formales y sustanciales en el régimen tributario especial.

En primer lugar, considerando que la Memoria Económica es “una herramienta que permite controlar las entradas y salidas de recursos de las entidades que tienen

una mayor capacidad económica”, se concluye que las Instituciones tecnológicas enviaron la información incompleta del contenido de la memoria económica. Por ejemplo, no informaron el valor y detalle beneficio neto año gravable 2017, las asignaciones permanentes, las inversiones vigentes y liquidadas en el presente año.

Por otro lado, las instituciones universitarias y las universidades fueron más aplicadas y diligentes al momento de informar, pero coinciden al no informar el valor y detalle beneficio neto del año gravable 2017. Lo anterior permite deducir que la administración tributaria deberá utilizar otras facultades de fiscalización, como por ejemplo requerimientos de información, con el propósito de verificar que los recursos obtenidos por las entidades de educación superior fueron destinados a proyectos que contribuyan al desarrollo del sector educativo. De ello resulta necesario decir que, de acuerdo con su carácter académico, una vez más el comportamiento y entendimiento fiscal de las Instituciones de Educación Superior se encuentra marcado y difiere significativamente entre las instituciones tecnológicas, instituciones universitarias y las universidades.

Por otra parte, cerca del 40% de las IES no informaron la constitución y destinación del beneficio neto por medio de un acta del máximo órgano, quién es la autoridad competente que manifiesta sus decisiones, tal como lo afirma rotundamente el Consejo de Estado en la sentencia (17872 de 2011), y que las Instituciones de Educación Superior debían adjuntar al momento de solicitar la actualización al régimen tributario especial. Consecuentemente, a la administración tributaria le corresponderá por medio de un acto administrativo solicitar al

contribuyente modificar su declaración de renta del año gravable 2018 dentro del término general de firmeza de las declaraciones tributarias de acuerdo con el E.T. artículo 714.

Lo anterior significa que el 40% de las IES tienen dos opciones. La primera y más adecuada es corregir la declaración de renta de forma voluntaria, acogéndose a la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio de acuerdo con el artículo 676-2 del E.T., reduciendo su sanción en algunos casos hasta el 50%. La segunda opción consiste en esperar que la administración tributaria no se pronuncie frente al incumplimiento de la obligación.

Teniendo en cuenta que el objeto social de las Instituciones de Educación Superior, se encuentra inmerso en la ley 30 de 1992 y lo define como el desarrollo las potencialidades del ser humano de una manera integral, es decir, tiene por objeto el pleno desarrollo de los alumnos y su formación académica o profesional, se deduce que los egresos causados para fines distintos no proceden y su deducibilidad está limitada frente al impuesto sobre la renta. Como resultado, los impuestos asumidos, los gastos de ejercicios anteriores, las donaciones, las sanciones y las provisiones que no cumplan con las condiciones establecidas se consideran egresos improcedentes sujetos a una tarifa del veinte por ciento (20%), del impuesto sobre la renta. Sin lugar a duda, es necesario que las IES perfeccionen el control interno, establezcan políticas institucionales claras y concisas, y

desarrollen programas de concientización sobre las implicaciones tributarias que se derivan del manejo inadecuado de los recursos.

Como se ha mostrado, desde los últimos 50 años las Instituciones de Educación Superior no se encontraban sometidas al impuesto sobre la renta en Colombia. Las modificaciones constantes del marco tributario y los vacíos normativos son las causas de la inseguridad jurídica que se presenta en la aplicación de las normas de carácter tributario. Por ejemplo, sobre las normas de egresos cabe destacar que, a pesar de identificar erogaciones contables que no tienen relación de causalidad con el ingreso y objeto social de las Instituciones de Educación Superior, éstas no fueron detraídas al momento de determinar el beneficio neto o excedente fiscal, y que, además, no fueron sujetas a la tarifa del 20%.

En resumen, el 13 % de las Instituciones Tecnológicas causaron gastos de ejercicios anteriores los cuales no fueron sometidos al impuesto sobre la renta, el 36% de las Instituciones Universitarias causaron gastos improcedentes como se destacan: impuestos asumidos, gastos de ejercicios anteriores, sanciones y donaciones, sin embargo, tan solo el 20% de las Instituciones Universitarias lo reconocieron como no deducibles y pagaron el 20% de impuesto sobre la renta.

Del mismo modo, el 48% de las Universidades causaron gastos improcedentes por los mismos conceptos, sin embargo, tan solo el 33% de las Universidades lo reconocieron como no deducibles y pagaron el 20% de impuesto sobre la renta.

Como resultado, la obligación sustancial del pago de tributo se ve implicada y, en términos monetarios, la administración tributaria dejó percibir un valor aproximado de 1.326.393 (miles de pesos).

Con respecto a la actuación de la administración tributaria, frente al incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de las Instituciones de Educación en el régimen tributario especial, es casi nula, a pesar de, la inexactitud en la determinación del excedente o beneficio neto del año gravable 2018, donde se examinó la información de 54 Instituciones de Educación Superior y se evidenció que, un gran porcentaje determinaron el excedente o beneficio neto con base a su resultado contable. Es preciso señalar que, estas medidas de control introducidas en la ley 1819 de 2016 pierden su eficiencia hasta el momento en que la administración tributaria decida ejercer su potestad e iniciar sus programas de fiscalización. Dicha afirmación se sustenta también porque la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales publicó en el mes de enero de 2020 la lista de las entidades que presentaron la actualización al régimen tributario especial en el año 2019, así como, las entidades sin ánimo de lucro con resolución de actualización del RUT, que por medio de un acto administrativo se cambia la responsabilidad 04 por la 05, es decir, pasan a ser responsables del régimen ordinario. Una vez se realizó el cruce de información de las 54IES frente a la lista publicada en el mes de enero de 2020, se evidencia que, la totalidad de las Instituciones de Educación Superior que presentaron la solicitud de actualización al régimen tributario especial fueron admitidos por la DIAN. Actualmente, la administración tributaria no ejecuto

su potestad tributaria para excluir a las IES del régimen tributario especial, del mismo modo no han sido sancionadas por concepto de inexactitud en la declaración de renta y se desconocen procesos administrativos frente a los supuestos de hecho, a pesar del incumpliendo de los requisitos concluyentes en el presente documento.

Ahora bien, este trabajo de investigación permitió concebir la relación entre el nivel educativo de las Instituciones de Educación Superior y el compromiso en permanecer en el régimen tributario especial. De lo anterior se resalta que, tan solo el 3% de las IES que cuentan con la acreditación de alta calidad no presentaron la solicitud de permanencia, mientras que el 15% de las IES que no cuentan con la acreditación de alta calidad no presentaron la solicitud de permanencia. De lo anterior se concluye que no existe una sinergia de información entre los entes de control en el sector educativo y en especial en la educación superior en Colombia.

Como resultado, es necesario resaltar la importancia de la correspondencia entre la administración tributaria (DIAN) y el ente que regula el sector educativo: el Ministerio de Educación Nacional (MEN) que, por medio del sistema (SNIES), recopila y organiza la información relevante sobre la educación superior, al mismo tiempo que ejecuta la planeación, monitoreo, evaluación, asesoría, inspección y vigilancia del sector. Es de suma importancia que se realicen cruces de información con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) que cuenta con la información enviada por las (IES) que presentaron la calificación, permanencia y actualización al régimen tributario especial. De esta forma el (MEN) podrá establecer nuevos controles y requisitos para las (IES) que aspiran a obtener y/o

renovar la acreditación de alta calidad en todos los niveles educativos, ya sea Técnico profesional, Escuela Tecnológica o Universitaria. En síntesis, de esta forma las Instituciones de Educación Superior serán entes más transparentes y comprometidos con el desarrollo de la educación superior en Colombia.

Conviene destacar que, en materia de distribución indirecta de excedentes, los controles establecidos en la ley 1819 de 2016 no fueron vulnerados por las Instituciones de Educación Superior.

Entre ellos se destaca la remuneración a cargos directivos, gerenciales y de control que no podían superar el 30% del total de gastos de las entidades sin ánimo de lucro. Además, teniendo en cuenta las cifras de las 54 Instituciones de Educación Superior, se podría afirmar que el umbral es bastante amplio y podría ser excesivo para controlar los recursos del sector educativo, si lo que se pretende es evitar la erosión de las bases gravables y la salida de recursos de las IES vía conceptos salariales u otros pagos indirectos.

Sin embargo, con respecto a los contratos o actos jurídicos onerosos o gratuitos celebrados por fundadores, representantes legales y administradores sus cónyuges o compañeros, parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un treinta por ciento (30%), este control fiscal establecido en la ley 1819 de 2016 para determinar si se presenta o no distribución indirecta de excedentes no cuenta con los servicios informáticos electrónicos establecidos por la DIAN. Por lo tanto se



desconoce la efectividad del control establecido. Esto demuestra una vez más las deficiencias tecnológicas del sistema tributario colombiano.

Finalmente, teniendo en cuenta las cifras publicadas por la DIAN en el proceso de permanencia al RTE, esta investigación determinó que el 13% de las Instituciones de Educación Superior (IES) del sector privado no presentaron la solicitud de permanencia ante la administración tributaria. Entre las diferentes razones se destacan: no hacer pública la información de fundadores, cargos gerenciales y administrativos que ejercen control; la reinversión de excedentes, fuente de ingresos y destinación de gastos; y las obligaciones sustanciales como tener un objeto social indeterminado.

Para finalizar, es importante señalar que la modificación de la política fiscal no puede ignorar la actual situación económica de cada sector y en este caso particular el sector educativo, que ha sido vulnerado por los diferentes aspectos mencionados en el cuerpo del documento. Es evidente que se debe revisar el impacto de las reformas tributarias de forma independiente por cada sector y de esta forma buscar la finalidad de la norma que, en el caso de la ley 1819 de 2016 con los cambios introducidos en el sector no lucrativo, es controlar, evitar la evasión y elusión fiscal, a fin de no priorizar únicamente el aumento del recaudo.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Cámara de Comercio de Medellín. (2015). *Concepto de ánimo de lucro: Entidades sometidas a la inspección, vigilancia y control de las gobernaciones.*

Obtenido de

<https://www.camaramedellin.com.co/site/Portals/0/Documentos/2015-04-21%20ABC%20-%20ESAL.pdf>

CTCP. (2015). *Orientación técnica sobre entidades sin ánimo de lucro.*

Obtenido de <http://www.ctcp.gov.co/publicaciones-ctcp/orientaciones-tecnicas/1472852119-2195>

DIAN. (2018). *Concepto No 0481: Entidades sin ánimo de lucro y donaciones.*

Obtenido de

<https://www.dian.gov.co/impuestos/sociedades/ESAL/Paginas/default.aspx>

DIAN. (s.f.). *ESAL- Entidades sin ánimo de lucro.* Obtenido de

<https://www.dian.gov.co/impuestos/sociedades/ESAL/Paginas/default.aspx>

Díaz Jaramillo, J. C. (2015). *Entidades sin ánimo de lucro régimen legal y tributario.* Bogotá.

El Universal. (2019). *Vigilar más a organizaciones sin fines de lucro, pide GAFI.* Obtenido de El Universal:

[https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co/login?url=http://app.vlex.com/#WWW/search/\\*/organizaciones+sin+fines+de+lucro/p2/vid/644787165](https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co/login?url=http://app.vlex.com/#WWW/search/*/organizaciones+sin+fines+de+lucro/p2/vid/644787165)

Guamanga, L. A. (2019). *Régimen tributario especial para las entidades sin ánimo de lucro bajo el nuevo contexto fiscal.* Bogotá: Nueva Legislación SAS.

Ministerio de Educación Nacional. (2016). *Compendio Estadístico de la Educación superior en Colombia.* Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2017). Decreto 2150 del 20 de diciembre de 2017.

Colombia. Obtenido de

<http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%202150%20DEL%2020%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202017.pdf>

Monclou Pedraza, J. (2011). *Aspectos legales de las entidades sin ánimo de lucro y las cooperativas*. Grupo Editorial Nueva Legislación. Obtenido de

[https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co/login?url=http://app.vlex.com/#CO/search/jurisdiction:CO/entidades+sin+animo+de+lucro/CO/vid/393924974/graphical\\_version](https://basesbiblioteca.uexternado.edu.co/login?url=http://app.vlex.com/#CO/search/jurisdiction:CO/entidades+sin+animo+de+lucro/CO/vid/393924974/graphical_version)

Quintero, J. D. (2014). *Organizaciones no gubernamentales y entidades sin ánimo de lucro en*

*Colombia*. Obtenido de <http://www.redalyc.org/pdf/133/13331693003.pdf>

(ARAMAYO, 1997, pág. 74 y 75)

(COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA, 2015)